

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس (سطيف 1)
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموضوع: _____

**دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار
في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
- دراسة لمنظومة م ص م في الجزائر-**

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

إشراف:

الأستاذ الدكتور صالح صالحي

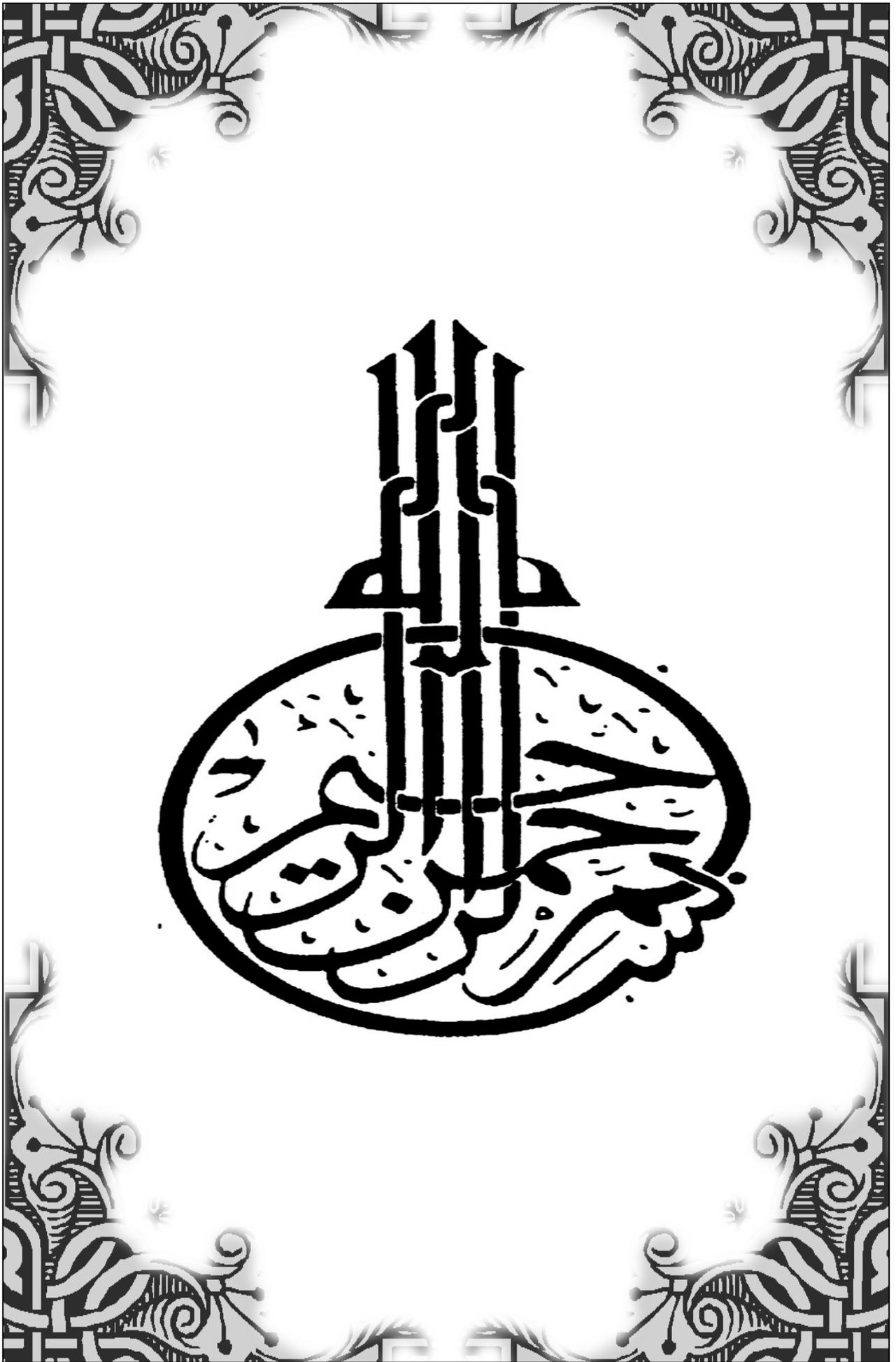
إعداد:

الحواس زواق

أعضاء لجنة المناقشة:

- | | | | |
|--------------|-----------------|----------------------|------------------|
| رئيسا | جامعة سطيف-1 | أستاذ التعليم العالي | أ. دعمار عماري |
| مشرفا ومقررا | جامعة سطيف-1 | أستاذ التعليم العالي | أ. د صالح صالح |
| مناقشا | جامعة سطيف-1 | أستاذ التعليم العالي | أ. د محمد بوهزة |
| مناقشا | جامعة البليدة-2 | أستاذ التعليم العالي | أ. د ناصر مراد |
| مناقشا | جامعة بومرداس | أستاذ التعليم العالي | أ. د حميد بوزيدة |
| مناقشا | جامعة سطيف-1 | أستاذ محاضر-أ | د. سليم رضوان |

السنة الجامعية : 2015 – 2016



شكر و تقدير

الشكر و الحمد أولاً لله عز وجل...

ثم الشكر الجزيل وفاق التقدير للأستاذ الفاضل "صالح صالح" على تحمله عناء الإشراف

على هذه الرسالة وعلى توجيهاته القيمة التي أنارت الكثير من نقاط الظل فيها

وتمنياي له بطول العمر ليستمر العطاء .

كما أتوجه بخالص الشكر إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرين ، الذين حملتهم

الأقدار عناء قراءة و تقويم و تقييم وإثراء هذه الرسالة .

وإلى كل من كان جهده مرجعاً لهذه الرسالة .

الباحث

المقدمة

إن ارتباط زيادة قدرات الاقتصاد الوطني على الإنتاج و التطوير و التحديد بالاستثمار جعل منه أساس التنمية الاقتصادية، و حتم على الدول ضرورة السعي المستمر لتهيئة شروط تحفيزه و تطويره، ويشهد المحيط العالمي في الوقت الراهن جهودا كبيرة من قبل الدول النامية و الصناعية على السواء بهدف توفير عوامل تحفيزه محليا و جذبه من الدول الأجنبية.

و قد اعتمدت الدول النامية لفترة طويلة على استثمارات المؤسسات العامة الكبيرة كوسيلة لتحقيق تنمية اقتصادية سريعة، انطلاقا من اعتقادها بأنها كانت سببا أساسيا في تحقيق الرفاه الاقتصادي و الاجتماعي لمجتمعات الدول المتطورة. غير أن الواقع أثبت أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي الأقدر على أن تكون أداة اقتصاديات دول العالم نحو التنمية، فتزايدت نسبتها في النسيج المؤسساتي لمعظم اقتصاديات الدول، و تنامى وزنها الاقتصادي و الاجتماعي. و أصبح العمل على تهيئة البيئة الاستثمارية المناسبة لتنميتها و تمكينها من مواجهة العقبات التي تعترضها محور اهتمام السياسة و الاقتصاديين.

و إذا كان بالإمكان توجيه الاستثمارات العامة بصفة مباشرة نحو المجالات المختلفة و وفق المعايير و الأولويات التي تحددها الخطط التنموية للدولة، بما يسمح بتعظيم العائد الاجتماعي و الاقتصادي، فإنه يتعذر ذلك في الاستثمار الخاص الذي يأخذ في غالبيته شكل مؤسسات صغيرة و متوسطة، فتعدد العوامل المتحكمة فيه يتطلب تعددا في وسائل تحفيزه و توجيهه، و التي ينبغي أن تكون من منطلق أن المستثمر الخاص يسعى إلى تعظيم العائد الفردي بغض النظر عما يساهم به في تحقيق العائد الاجتماعي و الاقتصادي. الأمر الذي يظهر الحاجة و الضرورة إلى استخدام الدولة لأدوات التوجيه الاقتصادي الفادرة على التأثير على معدلات و اتجاهات الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بما يتلاءم مع متطلبات التنمية الاقتصادية.

1- الإشكالية.

إن تعاضم أرباح المشروع الاستثماري بتناقص تكاليفه يجعل الضريبة عاملا مؤثرا في صناعة قرار الاستثمار، و يرشح السياسة الضريبية لأن تكون أحد أدوات السياسة الاقتصادية التي يمكن استخدامها لزيادة معدل تدفق الاستثمارات في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و بحسب الاستخدامات المطلوبة و الحد من الاستخدامات غير المرغوبة، حيث يمكن استخدام أدواتها المتعددة في تهيئة المناخ الاستثماري الذي يرفع من القدرة التنافسية للمشروعات الاستثمارية، و يمكنها من التكيف مع الأوضاع التي قد تفرزها المستجدات الاقتصادية، بسبب التأثير الإيجابي لتلك الأدوات في ربحيتها و زيادة فرص نجاحها، فالضريبة لم تعد مجرد أداة لتأمين الموارد المالية اللازمة لخزينة الدولة لتمكينها من الوفاء بالتزاماتها تجاه مواطنيها، و إنما أصبحت أداة مهمة لإعادة رسم الواقع الاقتصادي بما يحقق الأهداف الاجتماعية، السياسية، و الاقتصادية المستوحاة من الفلسفة التي تبناها الدولة.

و في اطار محاولات تهيئة اقتصادها لمواكبة هذا التوجه العالمي الجديد، وظفت الجزائر سياستها الضريبية لتحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فأخضعت نظامها الضريبي لعدد من التعديلات و الاصلاحات، و أقرت مجموعة من برامج التحفيز الضريبي في أطر مختلفة، بهدف تهيئة بيئة ضريبية مشجعة لنموها.

و مع ذلك لم تنل التجربة اهتمام الباحثين بالشكل المطلوب، و غالبا ما نظرت البحوث الاقتصادية التي تناولت موضوع الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر إلى العامل الضريبي بصفته عاملا ثانويا، في الوقت الذي تجاهلته بعض الدراسات. و هذا يستدعي استجلاء الدور الذي لعبته هذه السياسة في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الكيفية التي طبقت بها أدواتها، و لأن لهذه السياسة تكلفة عمومية، فإن الأمر يقتضي الوقوف على ما أفضت اليه من نتائج على مستوى تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و انعكاسات ذلك على ترقية مساهمتها في الاقتصاد الوطني، انطلاقا من السؤال التالي " ماهو دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر؟".

و ستكون الإجابة على هذا السؤال الرئيسي انطلاقا من الأسئلة الفرعية التالية:

- أ) - كيف يمكن توظيف أدوات السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ؟
- ب) - ماهي الكيفية التي استخدمت بها أدوات هذه السياسة في الجزائر؟
- ج) - هل نجحت السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وفق استخدامات رشيدة في الجزائر ؟
- د) - كيف يمكن تفعيل السياسة الضريبية للرفع من مساهمتها في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ضمان استمرارية أنشطتها؟.

2- فرضيات البحث.

إن الاطلاع على الأدبيات الاقتصادية التي تناولت العلاقة بين السياسة الضريبية و الاستثمار و المؤسسة، بالإضافة إلى مضامين قوانين الاستثمار و التشريعات الضريبية الجزائرية جعلتنا نقيم دراستنا على الفرضيات التالية:

أ) - تساهم كفاءة التشريع الضريبي في تفعيل دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ؛

ب) - تعدد الحوافز الضريبية أهم أدوات تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

ج) - تساهم السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

3 أسباب اختيار البحث.

من الأسباب التي دفعتنا إلى البحث في هذا الموضوع نذكر:

- أ- التأثير المباشر للضريبة على عائد الاستثمار يجعلها أحد العناصر المتحركة في القرار الاستثماري ، لذا بإمكان السياسة الضريبية المساهمة في توفير بيئة الأعمال الجاذبة لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و تطويرها و إعدادها للاندماج في حركية الاقتصاد، و الرفع من مساهمتها في تطوير الاقتصاد الوطني؛
- ب- السياسة الضريبية هي أحد ابرز أدوات التوجيه و التأثير على الواقع الاقتصادي و الاجتماعي، لا سيما في الدول النامية أين تعرف السياسة النقدية قصورا كبيرا؛

ج- معالجة الموضوع لطرح بعض الآليات التي تمكن الدولة من ترشيد سياستها الضريبية بما يسهم في تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و يعظم مكاسبها الاقتصادية و الاجتماعية.

4- أهداف البحث.

يهدف هذا البحث إلى:

- أ) - إبراز دور السياسة الضريبية بأدواتها المختلفة في تحفيز وتوجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، لما لهذه المؤسسات من أهمية اقتصادية و اجتماعية؛
- ب) - إبراز أثر الاختيارات المتعلقة باستخدام أدوات السياسة الضريبية على توفير المناخ الضريبي الملائم للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- ج) - إبراز مدى فعالية السياسة الضريبية المستخدمة في الجزائر في جذب استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ضمان استمرارها، و الرفع من مساهمتها في الاقتصاد الوطني؛
- د) - البحث عن آليات تحسين كفاءة السياسة الضريبية في تحفيز استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترشيدها؛
- هـ) - إضافة لبنة جديدة لمساهمات الباحثين في هذا الموضوع.

5- حدود و نطاق البحث.

يقتصر مجال البحث على:

- أ) - الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الذي يتخذ شكل وحدة إنتاجية أو خدمية أو تجارية بغض النظر عن طبيعتها القانونية و جنسيتها مما يقصي من نطاق الدراسة الاستثمار في مجال الأوراق المالية أو التوظيف في البنوك؛
- ب) - تناول الإطار النظري للدراسة كل ما توفر من أدوات للسياسة الضريبية، أما بخصوص السياسة الضريبية المطبقة في الجزائر فقد اقتصر على أدوات هذه السياسة لسنوات ما بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1991، مع التركيز على الفترة التي أعقبت صدور القانون التوجيهي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

6- أهمية البحث .

يكتسي البحث أهميته من ضرورة البحث عن آليات توفير بيئة الأعمال المناسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، بعد إثبات التجارب لكفاءتها في تحقيق كثير من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، بشكل يفوق ما يمكن أن تحققه المؤسسات الكبيرة.

7- مناهج البحث .

إن طبيعة الموضوع تقتضي ضرورة الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، فالموضوع يتطلب جمع المعطيات المرتبطة بالسياسة الضريبية و مكوناتها و أدواتها و تحليل مدى قدرتها على تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لأجل الوصول إلى نتائج يمكن تعميمها. كما اقتضى الأمر الاستعانة بالمنهج الاستنباطي من خلال تناول السياسة الضريبية كموضوع عام بغية الوصول إلى تأثيراتها في تحفيز و توجيه الاستثمار، و المنهج الاستقرائي عبر محاولة الحكم على فعالية هذه السياسة من خلال الآثار التي أحدثتها جزئياً في هذا المجال.

8- أدوات البحث: اعتمد البحث على العديد من المراجع و المصادر تمثلت في: الكتب و الدراسات و التقارير و البيانات الاحصائية التي توفرت عن جوانب الموضوع المختلفة.

9- الدراسات السابقة.

رغم تعدد الدراسات في المجال الضريبي، سوف نقتصر على الإشارة إلى البعض منها و التي تمحور موضوعها حول العلاقة بين السياسة الضريبية و الاستثمار و العوامل المؤثرة في القرارات المرتبطة بهما، مع ترتيبها زمنيا طبقا لقاعدة الأقدم فالأحدث:

أ) - الدراسة الأولى: نزيه عبد المقصود محمد مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية (مع دراسة تطبيقية عن التجربة المصرية)، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2002.

دارت إشكالية الدراسة حول محاولة التعرف على الدور الذي يمكن أن تقوم به السياسة الضريبية في تشجيع انسياب الاستثمارات الأجنبية إلى البلدان النامية، و انطلقت من حاجة البلدان النامية لهذه الاستثمارات و صور انتقالها و عوامل جذبها، و دورالسياسة الضريبية في تشجيعها و الآثار الاقتصادية لذلك. و انتهت إلى التأكيد على أن انتقال هذه الاستثمارات يتوقف على توفر مجموعة من العوامل الاقتصادية و السياسية و القانونية المشكلة لمناخ الاستثمار الذي يؤثر على قرار المستثمر بالاستثمار في دولة ما عن غيرها من الدول، و في هذا الاطار يمكن أن تكون السياسة الضريبية عامل جذب لهذه الاستثمارات كما يمكن أن تكون عامل طرد لها.

و قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات تصب في ضرورة العمل على تهيئة المناخ الاستثماري المناسب لنجاح السياسة الضريبية في دورها، ثم استخدام هذه السياسة بما يسمح بتوجيه الاستثمارات نحو الأقاليم الأقل تقدما، و توجيه الشركات نحو النشاطات الانتاجية و التصديرية و تشجيعها على جذب التكنولوجيا المتقدمة.

ب)- الدراسة الثانية: منى محمود إدلي، سياسة الحوافز الضريبية و أثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2006.

دارت إشكالية الدراسة حول أثر الحوافز الضريبية على التوجيه الاستثماري في البلدان النامية، و تمت معالجتها عبر التطرق إلى التنمية الاقتصادية و دور السياسة الضريبية في تحقيقها، و أثر الحوافز في تنمية الاستثمار في بعض البلدان النامية. و خلصت إلى افتقاد الدول النامية لإستراتيجية تنموية و اضحة المعالم، كما أن الاستثمارات الأجنبية ليست هي الحل، فهي بقدر منافعها تحمل بعض المساوئ، و اقترحت نهجا ثنائيا يستند إلى تنمية القدرات المحلية مع استهداف الموارد و الأصول الأجنبية. أما بالنسبة للحوافز الضريبية فقد خلصت إلى أن قصورها لا يعود إلى طبيعتها و انما إلى طريقة استخدامها. و أشارت الدراسة بإيجاز إلى أهمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الكيان الاقتصادي في الدول النامية، حيث مشكلة نقص رؤوس الأموال، ما يجعلها قطاعا رائدا في عملية التنمية إذا عملت في اطار تكاملي مع المؤسسات الكبيرة، الأمر الذي يحتم ضرورة أن تصمم السياسة الضريبية المنتهجة لتنمية استثماراتها بما يتلاءم مع خصوصياتها و طبيعة مشكلاتها التي تختلف عن المؤسسات الكبيرة، و هي نقاط تتقاطع مع دراستنا.

ج)- الدراسة الثالثة: سولاف داماك،

"Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur la valeur de la firme.(Analyse comparative).

رسالة دكتوراه، جامعة نيس(صوفيا انتيبوليس- فرنسا) و جامعة صفاقس (تونس)، 2006.

أثارت الدراسة إشكالية تأثير الضريبة على القرارات الاستراتيجية للمؤسسة فيما يتعلق بالتمويل و الاستثمار و انعكاس ذلك على قيمتها من خلال محورين رئيسيين هما: أثر الضريبة على قرارات الاستثمار و التمويل و قيمة المؤسسة، و الادلة التحريية على تأثير الضريبة على قرارات الاستثمار و التمويل و قيمة المؤسسة؛

و قد انتهت الدراسة إلى تأكيد تأثير العامل الضريبي على قرارات الاستثمار و التمويل في المؤسسة، و انعكاس ذلك على قيمتها السوقية، مؤكدة بذلك النتائج التي توصلت إليها الكثير من الدراسات السابقة لها في هذا المجال، و مدعمة بذلك الأراء التي ترى الفعالية في السياسة الضريبية كأداة لتحفيز الاستثمار.

(د) - الدراسة الرابعة: ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012.

تناولت إشكالية الدراسة الحاجة إلى نظام ضريبي فعال في ظل الأدوار الجديدة للدولة في سعيها لتعزيز التنمية الاقتصادية، و عولجت من خلال التعريف بالنظام الضريبي و أهمية السياسة الضريبية في الاقتصاديات الحديثة، ثم بنية النظام الضريبي الجزائري و التحديات التي يواجهها، و وصولا إلى اقتراح إطار تصوري لملاح النظام الضريبي الفعال.

و انتهت الدراسة إلى أن الإصلاح الضريبي في الجزائر جاء كحتمية أملت التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي أعقبت الصدمة النفطية، غير أنه لم يحقق أهدافه في ظل تواصل اعتماد الحصيلة الضريبية على الضرائب غير المباشرة و تواضع مساهمة الضرائب المباشرة و ارتكازها على ضريبة الرواتب و الأجور، و تطور كلفة الحوافز الضريبية بشكل فاق ما تم جلبه من استثمارات وطنية و أجنبية، لتصل إلى أن النظام الضريبي الجزائري يواجه مجموعة من التحديات تحول دون تحقيقه الفعالية.

و جاءت نتائجها متماشية مع طبيعة إشكالياتها التي انصبت على الفعالية المالية للنظام الضريبي و التي لن تتحقق دون استيفائه الفعالية الاقتصادية التي أشارت لها الدراسة في بعض المواضع متقاطعة بذلك مع دراساتها.

(هـ) - الدراسة الخامسة: فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد (تلمسان)، كلية الحقوق، 2013.

دارت إشكالية الدراسة حول الطبيعة القانونية للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، و ما يوفره التشريع الضريبي الجزائري من ضمانات للممول في هذا المجال. و تمت معالجة الإشكالية من خلال مجموعة من المحاور، و خلصت إلى أن الضمانات الممنوحة للممول بالضريبة أثناء عملية التحقيق هي حقوق أولية يجب التسليم بها و إقرارها، و حماية حقوقهم في الاعتراض و الدفاع و معارضة كل ظلم يقع عليهم من قبل الإدارة الضريبية، و حقهم في التزود بأي معلومة تتعلق بالجوانب الضريبية، فضلا عن إلزام الإدارة الضريبية بعدم التعسف في استخدام السلطات و إلزامها بالتطبيق الصحيح للقانون.

و على الرغم من أن الدراسة هي قانونية و لم تتطرق إلى التأثيرات الاقتصادية لمثل هذه الضمانات، إلا أنها تمارس تأثير مهم على قرارات المستثمر، فهو يفضل البيئة الاستثمارية التي تتوفر فيها الضمانات السياسية و الضمانات القانونية، التي تحول دون مصادرة أمواله و تحميه من تعسف الإدارة الضريبية، لا سيما في حالات خضوعه للرقابة أو التصحيح الضريبي.

(و) - الدراسة السادسة: الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة الجبائية و استراتيجية المكافحة (حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد يوضياف (المسيلة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2015.

دارت إشكالية البحث حول الاستراتيجية التي من شأنها الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية و المالية، و عولجت من خلال مجموعة من المحاور تناولت الاطار النظري العام للضريبة و النظام الضريبي، الاصلاحات الضريبية في الجزائر، الخلفية النظرية للتهرب الضريبي، واقعه في الجزائر و أهمية الرقابة الضريبية في مكافحته، و الاطار الاستراتيجي المقترح من قبل الباحث لمواجهته.

و انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل أبرز ما يتقاطع معها مع دراستنا هو أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني أدى إلى انتشار القطاع الموازي و اتساع مجالات التهرب الضريبي في الجزائر، و اختلال شروط المنافسة بين المتهربين و غير المتهربين، فضلا عن قصور الهياكل و الآليات و التدابير التشريعية في مجال الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب، و اخفاق الامتيازات الجبائية في تحقيق التوازن الجهوي و مساهمتها في اتساع التهرب الضريبي و تحميل الخزينة العمومية كلفة كبيرة، و هي ظروف غير محفزة للاستثمار بوجه عام.

9- خطة البحث.

قصد معالجة إشكالية الدراسة و ما تفرع عنها من أسئلة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى ستة فصول، يمهدها لمقدمة عامة و تتبع بخلاصة عامة، أما عن مضامين هذه الفصول فسوف تتناول مايلي:

- **الفصل الأول:** سوف يخصص للتعريف بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة انطلاقا من مفهومها و الخصائص التي تميزها و المشكلات التي تعترضها ، فضلا عن مكانتها الاقتصادية و أهميتها الاجتماعية و ما أقرته الجزائر من سياسات لترقية إستثماراتها.
- **الفصل الثاني:** سوف يتناول التعريف بالسياسة الضريبية و دورها في توجيه و ترشيد السياسة الاقتصادية للدولة، إنطلاقا من مفاهيمها و خصائصها و أهدافها و أدواتها، و التحديات التي أفرزتها المستجدات لا سيما على المستوى الدولي و أثرها على استخدام هذه السياسة محليا.
- **الفصل الثالث:** سوف يتناول دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، انطلاقا من التعرّيق بالتحفيز الضريبي و أشكاله و الجدل الذي أثير بشأن فاعليته في تحفيز و توجيه الاستثمار بين أنصاره و معارضيه.
- **الفصل الرابع:** سيهتم بدراسة و تحليل كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، إنطلاقا من استعراض منظومة الضرائب و أشكال الرقابة و آليات الفصل في النزاعات المطبقة على هذه المؤسسات و مدى مراعاتها لخصوصياتها.
- **الفصل الخامس:** سيهتم بدراسة كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، من خلال الوقوف على منظومة الحوافز الضريبية المطبقة في الجزائر في إطار القوانين الضريبية العامة و تلك التي رافقت ما تم إصداره من قوانين أو إحدائه من هيئات لترقية الاستثمار.
- **الفصل السادس:** سوف يتطرق إلى انعكاسات السياسة الضريبية على تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية مساهمتها في الاقتصاد الجزائري، انطلاقا من التطور الذي عرفته إستثمارات هذه المؤسسة، و انعكاس ذلك على ترقية مساهمتها في النمو الاقتصادي و الصادرات و التشغيل و الحصيلة الضريبية و إصلاح الاختلالات الهيكلية التي تطبعها.

الفصل الأول:

التعريف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة و مكانتها الاقتصادية
و أهميتها الاجتماعية.

تمهيد.

تؤكد غالبية الدراسات الاقتصادية على أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أصبحت في الوقت الحالي أداة تنمية اقتصاديات دول العالم، و تستدل على ذلك بنسبتها المرتفعة في النسيج المؤسساتي لمعظم الدول، فضلا على التزايد المسجل في وزنها الاقتصادي و الاجتماعي المتجلي في تزايد نسبة مساهمتها في الناتج المحلي الخام و القيمة المضافة و الصادرات و توفير فرص العمل؛ و بالتالي ارتفاع مساهمتها في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية على نحو مستدام.

و يُعزى الفضل في ذلك إلى ما يملكه هذا النوع من المؤسسات من خصائص و مقومات تؤهلها لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية بكفاءة قد تفوق ما يمكن أن تقوم به المؤسسات الكبيرة في هذا المجال ليس لعقبات تعترض هذه الأخيرة و انما لأسباب ترتبط بكونه هذه المؤسسات في حد ذاتها، تفقدها المرونة و الخصائص التي تطبع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

و قد أصبح العمل على توفير الظروف الملائمة لتطور و نمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و تذليل العقبات التي تعترضها و تحذ من فعالية أدوارها الاقتصادية و الاجتماعية التي تنسجم مع المذهبية الاقتصادية لكل دولة، محور السياسات الاقتصادية لغالبية دول العالم.

لذلك سنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفهوم و خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و أهميتها الاقتصادية و الاجتماعية؛
- المبحث الثاني: مشكلات تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- المبحث الثالث: سياسات ترقية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

المبحث الأول: مفهوم وخصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأهميتها الاقتصادية والاجتماعية؛

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وخصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي جعلت منها أداة مهمة لجذب الاستثمارات وتوظيفها بالشكل الذي تتحقق معه الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، ويمكن توضيح ذلك من خلال العنصرين التاليين:

- المطلب الأول : مفهوم وخصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

- المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المطلب الأول : تعريف وخصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

إن تميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عن المؤسسات الكبيرة أوجدت ضرورة البحث عن مفهوم لهذه المؤسسات بما ينسجم مع ما تتميز به من خصائص، وذلك ما سنتناوله في هذا المطلب من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

- الفرع الثاني: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

الفرع الأول: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

تعددت تعريفات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسبب تعدد المعايير المعتمدة في صياغة هذه التعاريف وصعوبة الاتفاق على التعريف الموحد.

أولاً. صعوبات توحيد تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: على الرغم من تعدد المحاولات الهادفة لصياغة تعريف موحد وشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة سواء داخل الدولة الواحدة أو على المستوى الدولي، غير أن ذلك تعذر لوجود مجموعة من العوامل حالت دون امكانية الاتفاق على هذا التعريف الموحد الجامع المانع، نذكر منها¹:

1- اختلاف درجات النمو الاقتصادي بين الدول وبين القطاعات الاقتصادية حتى داخل الدولة الواحدة؛

2- تباين طبيعة الأنشطة الاقتصادية من صناعية إلى تجارية إلى زراعية من جهة، واختلاف فروع النشاط الاقتصادي الواحد من جهة ثانية (تجارة تجزئة، تجارة جملة... الخ)؛

3- تعدد المعايير المعتمدة من طرف الدول في تصنيف المؤسسات واختلاف مدلولها من بلد لآخر، لتباين درجة النمو الاقتصادي التي بلغت كل دولة، ومدى وفرة أو ندرة عناصر الإنتاج المختلفة التي تتمتع بها؛

4- حركية القطاع كونه دائم التغيير، فالمشروع الصغير قد لا يكون كذلك في وقت لاحق².

ثانياً. المعايير المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: تُصنف المعايير والمؤشرات المعتمدة في التمييز بين المؤسسات من صغيرة إلى متوسطة أو كبيرة إلى مجموعتين رئيسيتين هما المعايير الوصفية والمعايير الكمية:

1- المعايير الوصفية أو الوظيفية: ترتبط بالإدارة وملكية رأس المال وإرتباط المؤسسة بمحيطها المحلي:

(أ) المعايير المعتمدة في التعاريف الوصفية: من أبرز المعايير المعتمدة في التعاريف الوصفية لهذه المؤسسات نذكر:

¹ غنية العيد شبيخي، دور الشراكة الأورو متوسطية في تأهيل م ص م وانعكاسها على التجارة الخارجية-دراسة حالة الجزائر-، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2009، ص 61-62.

² عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات تمويل المشروعات الصغيرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 22.

- تميز المشروع الصغير و المتوسط باستحواذ المدير بمفرده على كل المهام الإدارية أو بوجود عدد قليل من المساعدين بخلاف المؤسسات الكبيرة حيث تعتمد مبدأ التخصص في توزيع المهام الإدارية؛
- محدودية مالكي رأس المال، فقد تعود الملكية لفرد أو عدد قليل من الأفراد مع الجمع بين الملكية و الإدارة؛
- تقارب الاتصالات الشخصية، فمدير المشروع الصغير أو المتوسط على اتصال مباشر مع العاملين و الموردين و المستهلكين بسبب وحدة المستوى الإداري، الأمر الذي يتعذر تحقيقه في المشاريع الكبيرة حيث تتباعد العلاقات الشخصية بين مالكي المؤسسة و الإدارة و العملاء؛
- الارتباط القوي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمحيطها المحلي، فهو المصدر الرئيسي لاحتياجاتها (مواد أولية، عناصر إنتاج) و المنفذ الرئيسي لتصريف منتجاتها، إضافة إلى كثرة عددها و اتساعها الجغرافي في المناطق الحضرية و الريفية، بعكس المؤسسات الكبيرة التي قد ترتبط بدرجة أكبر بالمحيط الخارجي (استيراد، وتصدير).
- ب)- تعاريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب المعايير الوصفية: من التعاريف التي اعتمدت المعايير الوصفية في تعريفها للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة نورد بعض الأمثلة لبعض المؤلفين و الهيئات فيما يلي:
 - ب-أ)- اتحاد المصارف الأمريكية: حسب هذا الاتحاد، فإن هذا النوع من المؤسسات يعد الأكثر عددا في أي نظام اقتصادي و لا يوجد تعريف دولي موحد له و لكن يتمتع بخصائص أساسية على المصارف أن تتفهمها أهمها:
 - توحيد الإدارة، عودة ملكية رأس المال لمالك أو لمجموعة صغيرة من المالكين؛
 - غياب التخصص أو التقسيم النوعي المحدد للأنشطة داخل المؤسسة، وبساطة أساليب الإنتاج و التوزيع؛
 - محلية الأسواق و المالكون و العاملون ، و صعوبة الحصول على التمويل من الأسواق المالية المنتظمة؛
 - غياب الدور البارز للمؤسسة في القطاع الذي تعمل فيه، فهي لا تسيطر على حركته و عملياته و مخرجاته.
 - عند تطبيق هذه المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية يستحوذ قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على ما يفوق 95% من المؤسسات الاقتصادية و يساهم في تكوين 40% من مجموع القيمة المضافة في قطاع الأعمال.¹
- ب-ب)- تعريف J.E.BOLTON: في ستينيات القرن الماضي شكلت الحكومة البريطانية لجنة ترأسها البروفيسور BOLTON، أوكلت لها مهمة دراسة اشكالية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في المملكة، و ضمنت اللجنة تقريرها تعريفا لهذه المؤسسات اعتمد على ثلاثة معايير وصفية هي²: "تسييرها من قبل ملاكها بصفة شخصية، و تملكها حصة ضعيفة في السوق، و استقلاليتها". و بحسب هذا التعريف فإن ما يميزها هو استحواذ مالكيها على اتخاذ القرار و ضعف قدرتها على المنافسة.
- ب-ج)- تعريف M. WOITRIN: عرفها من خلال الدراسة التي قام بها في 1996 حول هذه المؤسسات بدول السوق الأوربية المشتركة على أنها تلك التي تتميز بما يلي:³

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 35.

² Les petites et moyennes entreprises : force local, action mondial synthés de L'OCDE, 2002.

- عبد الوهاب دادن ، دراسة تحليلية للمنطق المالي لنمو م ص م الجزائرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2008 ، ص 256.

³ عبد الوهاب دادن ، مرجع سابق ، ص 258.

- نقص تخصص عمال الإدارة، و قلة الاتصال بين مختلف فئات الهرم، و بالأحرى بين القمة و القاعدة؛
- ضعف التفاوض في البيع أو الشراء، ضعف الاندماج مع المؤسسات المحلية، و استقلالية كبيرة في مجال التمويل ؛
- صعوبة اللجوء إلى الأسواق المالية و الحصول على القروض حتى قصيرة الأجل، مما يؤدي بهذه المؤسسات إلى ضرورة الاعتماد على التمويل الذاتي.

ب-د)- بالنسبة لخبراء صندوق النقد الدولي: تتميز المؤسسات المصغرة و الصغيرة و المتوسطة بما يلي :

الجدول رقم (01) : خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب صندوق النقد الدولي.

الخصائص	مصغرة	صغيرة	متوسطة
العدد	مرتفع جدا	مرتفع	معتدل
الأنواع	- الأشخاص الطبيعية (صغار التجار و مقدمي الخدمات غير المتخصصين) - المؤسسات العائلية.	- الشركات العائلية بما في ذلك عدد قليل من الموظفين. - العاملون لحسابهم و على درجة عالية من التخصص.	- الأشخاص المعنويين مع عدد من الأجراء. - شركات الأشخاص
هيكل الملكية	الشخص نفسه هو المالك و الأجير	المالك عادة ما يكون المدير.	غالبا ما يكون اختلاف بين الملكية و الادارة.
أنواع العمليات	نقدية بالأساس مع قليل من الرسمية.	النقدية و البنكية و قليلة الرسمية الى حد ما.	المصرفية مع كثير من الرسمية
المقر	في كثير من الأحيان ليس ثابتا.	ثابت (و لكن قد يتغير)	ثابت.
الادارة	غير محترفة	المساعدة من بعض المحترفين	المساعدة العادية للمحترفين.
المعايير المحاسبية	المحاسبة غير موجودة أو متخلفة و من حيث الشمولية محدودة جدا.	بعض المحاسبة و الامتثال لبعض القواعد الجزئية و من حيث الشمولية فهي محدودة	الامتثال للقواعد و المحاسبة جيدة جزئيا.
معلومات السوق	محلية	محلية / جهوية	وطنية / دولية
حياة الشركة	ديناميكية الانشاء و الحل السريع.	ديناميكية، قد تختفي، البقاء صغيرة و قد تنمو	نشاطها موحد و أكثر استقرار.

Source : services du FMI, L A FISCALITÉ DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISE, Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international, Buenos-Aires, octobre 2007, p 11.

ج)- أثر المعايير الوصفية على ضرورة الاهتمام بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: تُصعب مميزات هذه المؤسسات

عملية نموها، ما يستدعي ضرورة خصها بمعاملات تفضيلية أو متميزة بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي لها قدرة كبيرة على التأثير و التكيف مع المحيط الذي تنشط فيه، و لعل من المواضيع التي جلبت الانتباه في السنوات الأخيرة في البلدان النامية و المتقدمة هو الاهتمام بالإخضاع الضريبي للمؤسسات الصغير و المتوسطة و إن كان هذا الاهتمام قد تأخر كثيرا بسبب العديد من العوامل أوجزها خبراء صندوق النقد الدولي في:¹

ج-أ)- تركز اهتمام الدول على الشركات الكبيرة: فالدول الصناعية ركزت اهتمامها لفترة طويلة بالمؤسسات الكبيرة، و نظرت إليها بصفة متميزة على حساب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

¹ L A FISCALITÉ DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISE, Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international, Buenos-Aires, octobre 2007, p 6.

ج-ب)- اهتمام الإدارة الضريبية وتركيزها في مجال الاخضاع الضريبي على المؤسسات الكبيرة: كونها مصدر لإيرادات أعلى، و هذا يعني أن المدفوعات الضريبية تتركز في عدد صغير نسبيا من المؤسسات، فمثلا توزعت الإيرادات الضريبية تبعا لحجم المؤسسة في دول أفريقيا و الشرق الأوسط بحسب دراسة لصندوق النقد الدولي كما يلي¹ :

- أقل من 1 % من المؤسسات الكبيرة، و تساهم بـ 70 % في الإيرادات الضريبية؛
 - من 10 % إلى 20 % من المؤسسات المتوسطة و تساهم بـ 20 % إلى 25 % من الإيرادات الضريبية؛
 - من 80 % إلى 90 % من المؤسسات الصغيرة و المصغرة و تساهم بـ 5 % إلى 10 % من الإيرادات.
- فالجانب المهم في قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة سواء في البلدان المتقدمة أو النامية هو أن وزنه النسبي في إجمالي الإيرادات الضريبية أقل بكثير من أهميته النسبية في الناتج المحلي الخام أو العمالة، ولعل الأثلة التالية التي تشمل مجموعة بلدان بمستويات تنمية مختلفة توضح ذلك:

الجدول رقم (02) : تركز عائدات الضرائب في المؤسسات الكبيرة لعينة من البلدان (الوحدة : %)

الدولة	نسبة المكلفين بالضريبة (مؤسسات كبيرة)	نسبة المساهمة في الإيرادات الضريبية
البرازيل	0.35	80
الأرجنتين	0.1	49
البنين	1	90
بلغاريا	0.1	51.4
كينيا	0.4	61
اسبانيا	0.1	40.2

Source : services du FMI, LA FISCALITÉ DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISE, op-cit, p14 .

لكن يجب التعامل مع المعطيات السابقة بحذر لان المؤسسات الكبيرة عادة ما تستعمل كجباة ضرائب، لكن الوزن النسبي الكبير لهذه المؤسسات في الإيرادات الضريبية قد مر قبل ذلك على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أو الوسطاء.

ج-ج)- تأثير المؤسسات الكبرى على توجهات تحديث الإدارة الضريبية: في البلدان المنخفضة الدخل على وجه الخصوص كانت إدارات المؤسسات الكبرى في كثير من الأحيان نقطة الانطلاق في تحديث الادارة الضريبية.

رغم أن بعض هذه الحجج لا زالت مستمرة، لكن تزايد الوعي بمخاطر عدم ايلاء الأهمية الكافية لطريقة فرض الضرائب على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و يعود ذلك إلى أن:²

- تطبيق التشريع الضريبي بشكل غير عادل يؤدي الى تشويه المنافسة و يحد من تطور الشركات نتيجة لجوئها إلى التهرب كبديل للتطور؛

- الاهتمام بالشركات الصغيرة و المتوسطة نتيجة تأثيرها الهام في تعزيز فرص العمل و الابتكار و النمو، خاصة في قطاع الخدمات في كل من البلدان النامية و المتقدمة، الأمر الذي أدى إلى تطوير قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

¹ services du FMI, LA FISCALITÉ DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISE, op-cit, p 14.

² ipid, p 6.

- خاصة في الدول المتحولة إلى اقتصاد السوق، ففي روسيا تضاعف عددها ثلاث مرات في الفترة 1991-1994 و ارتفع العدد في الصين إلى أربعين مليون مؤسسة؛
- أثارت العلاقة بين حجم الشركة و القطاع غير الرسمي إلى تطوير الاستفادة بشكل أكبر من فرض الضرائب على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لمواجهة الاقتصاد غير الرسمي أو على الأقل لتحييده.
- 2- المعايير الكمية: من أبرز المعايير الكمية المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة نجد:
- أ- معيار عدد العمال: يعد أكثر المعايير استخداما في تحديد حجم المؤسسة ومن ثم التمييز بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الكبيرة، ويعود ذلك لسهولة قياس حجم المؤسسة اعتمادا على هذا المؤشر، فضلا على تميزه بدقة المقارنة بين المؤسسات التي تنتج سلعا متماثلة و تستعمل نفس مستوى الفن الإنتاجي،¹ و من تعريف هذا المؤشر:
- تعريف الولايات المتحدة الأمريكية: استنادا لهذا المعيار تعرف المؤسسة المصغرة على أنها تلك المكونة من عامل واحد إلى تسعة 09 عمال، المؤسسة الصغيرة مكونة من 10 إلى 199 عاملا، المؤسسة المتوسطة مكونة من 200 إلى 499 عاملا، و المؤسسة الكبيرة مكونة من 500 عامل فأكثر²؛
- تعريف منظمة الآسيان (ASEAN): تبعا لهذا المعيار تعرف المؤسسة المصغرة (أسرية) على أنها مكونة من عامل واحد إلى تسعة (09) عمال، المؤسسة الصغيرة مكونة من 10 إلى 49 عاملا، المؤسسة المتوسطة مكونة من 50 إلى 99 عاملا، و المؤسسة الكبيرة مكونة من 100 عامل فأكثر³.
- تعريف الاتحاد الأوروبي: قدمت دول الاتحاد الأوروبي الكثير من الدعم للدراسات الهادفة لإيجاد معايير متقاربة، كما قامت سنة 1992 بتكوين مجمع خاص لوضع تعريف موحد لكل الدول الأوروبية، ليعترف هذه المجمع في النهاية بعجزه عن وضع هذا التعريف، و مع اقراره بصعوبة وجود تعريف علمي موحد، اقترح المجمع تعريف المؤسسات المصغرة بأنها تلك التي يتراوح عدد عاملاتها بين 0 و 9 عمال، المؤسسات الصغيرة يتراوح عدد عاملاتها بين 10 و 99 عاملا، و المؤسسات المتوسطة يتراوح عدد العاملين بها بين 100 و 499 عاملا.
- و مع ذلك بقي هذا التعريف يلفه الغموض، لأنه بصيغته هذه يدخل ما يفوق 99% من المؤسسات الأوروبية ضمن دائرة تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فضلا على أن المؤسسات التي يقارب عدد عمالها 499 عامل فإنها في نظر الكثير من المختصين هي مؤسسات ضخمة، خاصة في حالة امتلاكها و تطبيقها لمستويات تكنولوجية متطورة، و ربما كان هذا دافعا لغالبية الدول الأوروبية في إعادة النظر في هذا التعريف، ليصبح بداية من 1996 يحصر دائرة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تلك التي لا يتجاوز عدد عمالها 250 عامل، إضافة إلى تمييزه المؤسسات المصغرة التي لا يتجاوز عدد عمالها عن 10 عمال عن الصغيرة التي تشغل أقل من 50 عامل عن المتوسطة، مع إضافة معيارين آخرين يتعلق الأول برقم الأعمال الذي لا يتجاوز 40 مليون يورو، فيما يتعلق الثاني بمبدأ الاستقلالية، لتشمل المؤسسات التي لا

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 23.

² Les petites et moyennes entreprises : force local, action mondial synthés de L'OCDE, 2002.

- عبد الوهاب دادن، مرجع سابق، ص 257.

³ - عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 24.

- صفوت عبد السلام عوض الله، اقتصاديات الصناعات الصغيرة و دورها في تحقيق التصنيع و التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 14.

تتجاوز نسبة التحكم في رأسمالها أو في حقوق التصويت 25%، و يصبح التعريف يعتمد ثلاث معايير لعلها تكون كافية لتمييز المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عن باقي المؤسسات¹.

غير أن ما يعاب على التعريف الذي يعتمد معيار العمالة فقط، هو أنه قد لا يعكس الحجم الحقيقي للمؤسسة بسبب اختلاف الأساليب الإنتاجية، فهناك مؤسسات تمارس أنشطة تتطلب استثمارات رأسمالية كبيرة بينما تحتاج إلى عدد قليل من العمال، وبالتالي فإن اعتماد هذا المعيار وحده سيصنفها ضمن دائرة المؤسسات الصغيرة مع أنها ليست كذلك. في المقابل هناك مؤسسات تمارس أنشطة تحتاج إلى استثمارات رأسمالية قليلة ولكنها تشغل عددا كبيرا من الأيدي العاملة، الأمر الذي يستبعدنا من دائرة المشروعات الصغيرة رغم كونها كذلك.²

ب)- معيار حجم الطاقة المستغلة أو رأس المال المستثمر: يعتمد هذا المعيار في التمييز بين المؤسسات على حجم رأس مال المؤسسة مع تحديد سقف معين لذلك، فالمؤسسات الصغيرة هي التي لا يتجاوز رأسمالها حدا معيناً، و المتوسطة هي التي يتراوح رأسمالها في مجال معين، بينما الكبيرة التي يتجاوز رأسمالها حدا معيناً:

- فقد حدد البنك الدولي مثلاً الحد الأقصى لقيمة الأصول الرأسمالية الثابتة للمؤسسات الصناعية الصغيرة بمبلغ 250 ألف دولار بأسعار عام 1976 بعد استبعاد قيمة الأرض؛

- وترى منظمة العمل الدولية بأن لا يتجاوز الاستثمار في المؤسسات الصغيرة 100 ألف دولار.

و إذا كان أنصار هذا المعيار يرون فيه فاعلية وسلامة التمييز بين المؤسسات، فإن استخدامه يثير جملة من الصعوبات تتعلق أساساً بصعوبة تحديد مفهوم رأس المال، إذا كان يعني رأس المال الكلي من ثابت و عامل، أم رأس المال الثابت فقط من أراضي ومباني ومعدات و تجهيزات إنتاجية مختلفة، و التي تعكس حجم الطاقة الإنتاجية للمشروع.

فهناك من ذهب إلى استبعاد رأس المال العامل لكون بعض المؤسسات تقل فيها أهمية رأس المال الثابت وتعاظم فيها أهمية رأس المال العامل، و جمعهما معا يخرجها من نطاق المشروعات الصغيرة. إضافة إلى أن العناصر المكونة لرأس المال العامل تختلف من مؤسسة إلى أخرى، حيث يتوقف الأمر على كفاءة و هيكل الإدارة ومعدل دوران رأس المال وعوامل عديدة أخرى، ما يعني افتقاد هذه العناصر للثبات النسبي الكافي الذي يؤهلها للاضطلاع بدور المعيار في تحديد حجم المؤسسة. لذلك يفضل استخدام رأس المال الثابت وحده كون العناصر المكونة له تكاد تكون ثابتة في كل المؤسسات.³

ج)- معيار مركب من عدد العمال، رقم الأعمال، و حجم الحصة السنوية: هناك عدة دول اعتمدت هذه المعايير معا أو معيارين على الأقل في تعريفها للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، يمكن تلخيص البعض منها فيما يلي :

¹ عبد الوهاب دادن، مرجع سابق، ص 256.

² عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 25

³ نفس المرجع، ص 26، 27.

الجدول رقم(03):معايير التمييز بين المؤسسات في مجموعة من الدول.

البلد	عدد العمال	معايير أخرى
ماليزيا(م.ص.م)حسب النشاط	أقل من 150 عامل دائم	حجم المبيعات أقل من 25 مليون رينغيت
و.م. الأمريكية(م. صغيرة)	أقل من 500 عاملاً	مبيعات أقل من مليون دولار سنوياً
الأوربي: - مؤسسة مصغرة. - مؤسسة صغيرة. - مؤسسة متوسطة	- أقل من 10 عمال. - من 10 إلى أقل من 50 عاملاً. - من 50 إلى 250 عاملاً	- م.ص (مبيعات أقل من 7 مليون يورو سنوياً أو 5 مليون حجم الأصول). - م.متوسطة(مبيعات أقل من 40 مليون يورو سنوياً أو 27 مليون حجم الأصول)
تركيا: - مؤسسة مصغرة - مؤسسة صغيرة - مؤسسة متوسطة	- أقل من 10 عمال. - من 10 إلى 49 عاملاً. - من 50 إلى 199 عاملاً	لا توجد
تايلاند:	- من 15 إلى 50 عاملاً. - من 51 إلى 200 عاملاً	أصولها أقل من 50 مليون باهت. أصولها أقل من 200 مليون باهت.
الأردن: - مؤسسة مصغرة - مؤسسة صغيرة - مؤسسة متوسطة	- أقل من 10 عمال. - من 10 إلى 49 عاملاً. - من 50 إلى 249 عاملاً	أو رأس المال أقل من 30 ألف دينار. و30 ألف دينار فأكثر. و30 ألف دينار فأكثر.
تونس:	- أقل من 10 عمال. - من 10 إلى 49 عاملاً. - من 50 إلى 99 عاملاً	لا توجد
منظمة oecd:	من 1 إلى 9 عمال. من 10 إلى 49 عاملاً. من 50 إلى 249 عاملاً	- رقم الأعمال أقل من 2 مليون والحصيلة أقل من 2 مليون يورو سنوياً. - رقم الأعمال أقل من 10 م. و الحصيلة أقل من 10 مليون يورو سنوياً - رقم الأعمال أقل من 50 م و الحصيلة أقل من 43 مليون يورو سنوياً.
ليبيا: - مؤسسة صغيرة - مؤسسة متوسطة	عدد العاملين 25 فأقل عدد العاملين 50 فأقل	رأس المال التأسيسي لا يتجاوز 2.5 مليون د رأس المال التأسيسي لا يتجاوز 5 مليون د

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- برجي شهر زاد، إشكالية إستغلال مصادر تمويل م ص م، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تلمسان، 2012، ص 27-28. - هيئات ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لكل بلد أو منظمة.

تحتل المعايير الكمية أهمية كبيرة في المجال الضريبي، فعادة ما تكون المؤشرات التي تمنح على أساسها الحوافز من خلال:
- ربط الاستفادة منها بتحقيق مستوى معين من الربح أو رقم الأعمال أو عدد العمال المشغلين من طرف المؤسسة؛
- ربط نظام الإخضاع الضريبي للمؤسسة بالمؤشرات السابقة، للتمييز بين المؤسسات التي تخضع للضريبة تبعا للنظام الحقيقي، و تلك التي تخضع للأنظمة المحاسبية المبسطة أو الأنظمة الجزافية.

ففي الجزائر مثلا كثيرا ما يرتبط منح التحفيز الضريبية المقررة في إطار قوانين و هيئات ترقية الاستثمار بالخضوع للضريبة تبعا للنظام الحقيقي و استبعاد التابعين للنظام الجزائي، و هو الأمر الذي يحدد فئة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المشمولة بالإجراءات التحفيزية و تلك المستبعدة منها على أساس تمايزها في نظام الاخضاع الضريبي المحدد على أساس مؤشرات كمية تتعلق بنتائج المؤسسة.

لكن يبقى اختلاف مفاهيم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حائلا دون تصميم منهج أمثل للإخضاع الضريبي لهذه المؤسسات يمكن تطبيقه في كل الدول لتشجيع و توجيه الاستثمار في هذا النوع من المؤسسات ، و قد يكون هذا من الأسباب التي جعلت هذه المؤسسات نادرا ما كانت محورية في النقاش حول السياسات و الإدارة الضريبية.

ثالثا. تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر: عرفت الجزائر عدة محاولات قصد وضع تعريف للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى أن تم ضبطه بصدور القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة سنة 2001، و الذي ارتكز في تعريفها على عدد العمال و بعض المؤشرات المالية و النقدية للمؤسسة، تمثلت في رقم الأعمال و حجم الحصيلة السنوية، و عرفها على النحو التالي:

1- تعريف المؤسسات المتوسطة: "هي المؤسسة التي تشغل ما بين 50 و 250 شخصا، ويكون رقم أعمالها بين (200) مليون و ملياري (02) دينار، و مجموع حصيلتها السنوية بين (100) و (500) مليون دينار"¹.

2- تعريف المؤسسات الصغيرة: "هي المؤسسة التي تشغل ما بين 10 و 49 شخصا، و لا يتجاوز رقم أعمالها (200) مليون دينار أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية (100) مليون دينار".

3- المؤسسات المصغرة: "هي المؤسسة التي تشغل من عامل (01) إلى تسعة (09) عمال، و تحقق رقم أعمال أقل من (20) مليون دينار أو يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية (10) ملايين دينار"².

و يمكن ايجاز التعاريف السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) : معايير التمييز بين المؤسسات في الجزائر.

المعايير المؤسسة	عدد العمال (عامل)	رقم الأعمال السنوي (مليون دينار)	حجم الحصيلة السنوية (مليون دينار)
المؤسسة المصغرة	01 إلى 09	20 >	10 >
لمؤسسة الصغيرة	10 إلى 49	200 >	100 >
المؤسسة المتوسطة	50 إلى 250	200 إلى 2000	100 إلى 500

المصدر : تم اعداد الجدول بناء على: الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، القانون رقم 18/01 والمؤرخ في

2001/12/15 و المتعلق بالقانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، المواد 4-7.

¹ الجزائر، وزارة المؤسسات ص م، القانون رقم 18/01 والمؤرخ في 12. 25 . 2001 و المتضمن القانون التوجيهي لترقية م ص م، المادة 5.

² نفس المرجع، المادتان 6، 7.

الفرع الثاني : خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

تشير الإحصائيات المتعلقة بالمنظومة المؤسساتية لمعظم دول العالم في الغالب إلى استحواذ المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على ما يفوق 90 % من نسيج هذه المنظومة، ما جعلها نقطة ارتكاز اقتصادياتها، ويعود السر في ذلك إلى الخصائص التي تميزها عن أصناف المؤسسات الأخرى، وأبرز هذه الخصائص :

أولاً. اعتمادها الكثافة العمالية و سهولة التكوين: و هي من أبرز ما تتميز به هذه المؤسسات:

1- اعتمادها الكثافة العمالية: إن محدودية عمليات التصنيع التي تخصص فيها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تتطلب استخدام تكنولوجيا أقل كثافة رأسمالية، ما يجعلها الأكثر استيعاباً لفائض العمالة و الأقدر على التحكم في تخفيض تكاليف الصيانة و التدريب¹ لاعتمادها على أدوات إنتاج بسيطة و على اليد العاملة الكثيفة.

2- سهولة التكوين: نتيجة ضآلة حجم رأس المطلب لإنشاء المؤسسة، الأمر الذي يجعلها أكثر قدرة على استقطاب صغار المدخرين،² حيث يفضلون أنماط الاستثمار التي تمكنهم من إدارة استثماراتهم بأنفسهم، وترتبط هذه الخاصية بأشكال معينة للملكية تتمثل في الغالب في الملكية الفردية أو العائلية أو في شركات الأشخاص،³ و ضآلة حجم رأس المال المطلوب لإنشائها يعني ضآلة حجم التمويل المطلوب⁴ و هو ما يتناسب مع قدرات البلدان النامية التي تعاني من نقص في رؤوس الأموال بسبب ضعف المدخرات ومستويات الدخل بها.⁵

ثانياً. ضعف الطاقات الإنتاجية و القدرات التنظيمية و التمويلية: و هي من الخصائص التي تشكل عقبات لهذه المؤسسات:

1- ضعف الطاقات الإنتاجية و القدرات التنظيمية: هذه الخصائص تشكل أعباء كبيرة على الأجهزة و الهيئات المسؤولة عن التنمية الشاملة في الدولة ، وتجعل هذه المؤسسات أمام جملة من التحديات منها:

(أ) - انخفاض قدراتها الذاتية على التوسع و التطوير؛

(ب) - انخفاض وفرات الحجم لديها، و هذا يستدعي تعويضها بنوع آخر من الوفرات هو وفرات التجمع و الناجمة عن توفير مختلف المقومات المطلوبة لممارسة النشاط الاقتصادي في منطقة معينة من مرافق أساسية و خدمات مالية و فنية وتجارية⁶، و إن كان إنشاؤها لا يحتاج إلى خدمات كبيرة من البنية التحتية.⁷

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص40.

² عثمان حسن عثمان "مفهوم م ص م ودورها في التنمية الاقتصادية" في: الملتقى الدولي حول تمويل م ص م وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25-28 ماي 2003.

³ عبد المطلب مرجع سابق، ص41.

⁴ حسين رحيم، تمويل م ص م في الجزائر- تشخيص ومقترحات-، في: الملتقى الدولي حول تمويل م ص م وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25-28 ماي 2003.

⁵ لرقط أسماء ومن معها، دور م ص م في الاقتصاديات النامية ومعوقات تنميتها، في: الملتقى الدولي حول تمويل م ص م وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس(سطيف)، الجزائر، 25-28 ماي 2003.

⁶ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص42.

⁷ حسين رحيم، مرجع سابق.

2- ضعف القدرات التمويلية: نتيجة الموارد الذاتية المحدودة، و صعوبة حصولها على التمويل الخارجي.

ثالثا. القدرة على التوطن و التكيف مع المستجدات: و يتجلى ذلك من خلال:

1- القدرة على التوطن و محلية مستلزمات نشاطها: حيث لها القدرة على التوطن في مختلف المناطق و التنوع

في الأنشطة، اعتمادها بالدرجة الأولى على المستلزمات و الخامات المحلية و الموارد الطبيعية داخل المجتمع المحلي؛¹

2- القدرة على التكيف مع مستجدات محيطها: لما تتمتع به من مرونة في تغيير أنشطتها.

رابعا. مركز للتدريب و تنمية المواهب و الابتكارات: و ذلك نتيجة مايلي:

1- مركز للتدريب: نتيجة قلة تكاليف التدريب داخلها لاعتمادها أسلوب التدريب أثناء العمل؛

2- مركز لتنمية المواهب و الابتكارات: إن استخدامها لتقنيات غير معقدة، يجعلها أداة أساسية لتنمية المواهب

و الإبداعات و الابتكارات التي تستفيد منها حتى المؤسسات الكبيرة.

¹ حسين رحيم ، مرجع سابق.

المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

إن الخصائص التي تتميز بها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تؤهلها للقيام بدور هام في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، كما سنوضحه من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول : الأهمية الاقتصادية للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

- الفرع الثاني : الأهمية الاجتماعية للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

الفرع الأول : الأهمية الاقتصادية للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

تكتسي المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أهمية خاصة من الناحية الاقتصادية نتيجة دورها في توليد الناتج و الدخل و توفير فرص العمل، فضلا على قدرة المنافسة في الأسواق العالمية و تنمية الصادرات التي تمتلكها المؤسسات المعتمدة على التخصص الحرفي و المهارات الإنسانية. و تتجلى الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسات من خلال عديد الإسهامات منها: أولا. المساهمة في زيادة الفائض الاقتصادي و رفع الكفاءة الإنتاجية: يبرز دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في هذا الإطار في المجالات التي لا تناسب أنشطة المؤسسات الكبيرة مثل:

1- الأنشطة التي تناسب الإنتاج الصغير أين لا تظهر فيها أهمية وفرات الحجم، كالصناعات المعتمدة على المهارات اليدوية للعامل بالدرجة الأولى، أو تلك التي تضطر للانتشار الجغرافي لأسباب تتعلق بموقع المواد الخام؛

2- استخدامها للأساليب الإنتاجية كثيفة العمل يحقق وفرا في عنصر رأس المال، و يجعلها تستخدمه بكفاءة أكثر و هو العنصر النادر في البلدان النامية¹؛

3- إمكانية استخدامها لمعدات و أدوات مستعملة يقلل من تكلفة الحصول عليها، وتشغيلها لفترات طويلة نسبيا لانخفاض تكلفتها صيانتها؛

4- تحسين قدرة الاقتصاد الوطني على التكيف مع التقلبات التي يعرفها النشاط الاقتصادي، خاصة في ظل الأزمات، ما يجعلها عامل مهم لاستقرار الاقتصاد الوطني، فهي تتميز بالمرونة و القابلية للتكيف في مواجهة الظروف غير الطبيعية خاصة في أوقات الانكماش الاقتصادي و الأزمات².

ثانيا. المساهمة في جذب المدخرات: إن انخفاض حجم رأس المطلوب لإنشاء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يجعلها أكثر قدرة على جذب صغار المدخرين، حيث يفضلون الاستثمارات التي يديرونها بشكل مباشر؛ ما يجعلها أكثر أنماط الاستثمار انسجاما مع تفضيلات هذه الفئة من المستثمرين سيما في البلدان النامية. و بالتالي فهي تعمل على:

1- الاستخدام المنتج للمدخرات الصغيرة بدل تركها مكتنزة أو توجيهها للاستهلاك؛ ما يسهم في حل إشكالية تمويل النشاط الاقتصادي عن طريق تنشيط مدخرات القطاع الخاص و توجيهها نحو الاستثمار المباشر؛

2- تشجيع تكوين الرساميل المنتجة، فغالبية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تنشأ من قيام العائلة بتوجيه مدخراتها لتكوين رأس مال بسيط تبدأ به مشروعا ما، و تشجيع قيام مثل هذه المؤسسات هو تشجيع على تكوين الرساميل المنتجة التي ستوجه لاستثمارات تتطلبها عملية التنمية. و هذا ما قد يجعلها أسلوبا أمثل للقضاء على ظاهرة

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 56.

² نفس المرجع، ص 44.

الاكتناز غير المنتج التي تعاني منها الدول النامية على الخصوص، مع ما يرافق ذلك من فقدان لذلك التراكم الرأسمالي المستخدم لتطوير المجتمع.¹

ثالثا. **المساهمة في تنمية الصادرات:** يبرز دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تنمية الصادرات من خلال:

1- قدرتها على تعديل برامج إنتاجها تبعا لاحتياجات الأسواق الخارجية، خاصة المنتجات التي تعتمد على العمل اليدوي و المهارات الحرفية التي تشتهر بها الكثير من الدول النامية باعتبارها جزءا من تراثها، حيث تلقى أقبالا شديدا في أسواق الدول المتقدمة؛²

2- استخدامها عنصر العمل المتوفر نسبيا في الدول النامية يخفض من تكلفة الوحدة المنتجة، ما يعطيها القدرة على المنافسة في الأسواق الخارجية ومن ثم المساهمة في تنمية الصادرات؛

3- قيامها بدور المؤسسات المغذية من خلال علاقات التعاقد من الباطن، يمكنها من تزويد المؤسسات الكبيرة بمنتجات تستخدمها كمدخلات لمنتجاتها النهائية، بأسعار تنافسية تزيد من قدرتها على المنافسة في الأسواق الخارجية؛ وبالتالي المساهمة بطريقة غير مباشرة في تنمية الصادرات.

فمثلا تشكل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة 64% من موردي شركة جنرال موتورز، و تقوم في اليابان بعدد من العمليات الصناعية لحساب المؤسسات الكبيرة، حيث بلغت نسبة المؤسسات الصغيرة التي تقوم بالإنتاج لحساب المؤسسات الكبيرة 72% في صناعة المنتجات المعدنية، 76% في صناعة الآلات، 79% في صناعة الأجهزة الكهربائية و هذا خلال سنة 2007.³

و كثيرا ما تشير الإحصائيات إلى أهمية منتجات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في هيكل صادرات الكثير من الدول، ففي كوريا الجنوبية يبلغ نصيب الصادرات الصناعية من إنتاج هذه المؤسسات 35% من إجمالي صادرات البلاد.⁴

رابعا. **المساهمة في عملية التغيير التكنولوجي و معالجة الاختلالات الاقتصادية:** تؤدي المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دورا مهما في هذا المجال كما سنرى فيما يلي:

1- المساهمة في عملية التغيير التكنولوجي: تعتبر المؤسسات الصغيرة و المتوسطة موردا لنشاطات ابتكارية معقولة، و في تجربة الهند دليل على ذلك، و لا سيما صناعة البرمجيات و الكمبيوتر التي بدأت في مؤسسات صغيرة و متوسطة تحولت اعتبارا من عام 1980 إلى أكبر الشركات و أضخمها في الأنشطة الابتكارية. لذلك اعتبرت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمثابة قناة للتغيير التكنولوجي، ففعاليتها في هذا الخصوص تفوق حتى المؤسسات الكبيرة.⁵

¹ صفوت عبد السلام عوض الله، اقتصاديات الصناعات الصغيرة و دورها في تحقيق التصنيع و التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 54.
- منى محمود أدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمار في الدول النامية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2006، ص 393.

² صفوت عبد السلام عوض الله، مرجع سابق، ص 52.

³ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 58.

⁴ نفس المرجع، ص 59.

⁵ ACS, Zoltan J & Audretsch David B, small firms and entrepreneurship, An East, west perspective, Cambridge university press, Great Britain, first published, 1993, p 219.

و قد أشار أحد تقارير الأونكتاد إلى أن الروابط بين الشركات متعددة الجنسيات و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المحلية، إنما تعد وسيلة فعالة للغاية لنقل التكنولوجيا، و عليه شرع بمشروع تعزيز الروابط التجارية من أجل التنمية المستدامة عن طريق بناء القدرات المحلية بتقديم الخبرات التجارية إعدادا لشراكة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المحلية¹.

2- المساهمة في معالجة الاختلالات الاقتصادية: يمكن للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الاسهام في معالجة العديد من الاختلالات الاقتصادية من أهمها:

(أ)- **الاختلال بين الادخار و الاستثمار:** فبسبب انخفاض حجم رأس المال اللازم لإنشائها بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة، يمكنها معالجة الانخفاض الذي تعرفه معدلات الادخار و الاستثمار في الدول النامية، حيث يمكن إنشاء مؤسسات اقتصادية من خلال المدخرات المالية القليلة لدى الأفراد؛

(ب)- **الاختلال في ميزان المدفوعات:** يمكنها معالجة هذا الاختلال من خلال انتاج السلع محليا بدلا من استيرادها، و تصدير منتجاتها إن أمكنها ذلك نظرا لضعف قدرتها على التسويق و المنافسة الدولية².

الفرع الثاني : الأهمية الاجتماعية للاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

يمكن للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة المساهمة في تحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية، لا سيما في مجال توفير مناصب الشغل، تحقيق التنمية المتوازنة، و توسيع المشاركة الاقتصادية:

أولا. المساهمة في ترقية الشغل و الحد من البطالة: تعد الثروة البشرية هي الثروة الحقيقية للدول إذا ما أولتها الرعاية الكافية و أتاحت لها مجالات إبراز قدراتها لا سيما فئة الشباب، من خلال العمل على إيجاد الآليات التي تمكنها من استغلال طاقاتها و ابتكاراتها وتوجيهها نحو قيادة مسيرة التنمية، فهي ليست مجرد شريحة سكانية تلقي بأعبائها على موارد الخزينة العمومية. ونشير في هذا الإطار إلى أن الأمم المتحدة قد طالبت دول العالم بمواجهة تحديات التشغيل لاسيما لفئة الشباب من خلال إعداد و تجسيد برامج و خطط عمل وفقا لأربع أولويات هي³:

- **الصلاحية للعمل:** عن طريق توجيه المزيد من الاستثمارات في مجالات التعليم و التكوين المهني وتحسين مردودها؛
- **المساواة في الفرص:** من خلال تكريس مبدأ تكافؤ الفرص بين الشباب و بين الجنسين و في مختلف المجالات؛
- **إنشاء المؤسسات:** عن طريق تقديم كافة التسهيلات لإنشاء المؤسسات الجديدة المولدة لمزيد من فرص العمل؛
- **توليد فرص العمل:** من خلال إعطاء أهمية خاصة لمسألة توليد فرص العمل و جعلها في جوهر السياسات الاقتصادية الكلية.

لذا حاولت معظم دول العالم التفاعل مع هذه التوجهات، فأعطت المزيد من الرعاية و الاهتمام للتشغيل لاسيما في الأوساط الشبابية، وقد ركزت معظم الدول على مجالات التشغيل خارج الإدارات والهيئات الحكومية، معتمدة على زرع

¹ الأونكتاد، تقرير لجنة المشروعات و تيسير الأعمال التجارية و التنمية، أكتوبر 2003 ، ص 3.
² أحمد عارف العساف و من معه، الأصول العلمية و العملية لإدارة المشاريع الصغيرة و المتوسطة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص 45.
³ ورقة لمنظمة العمل العربية (و . م . ع . د 1/35) المشروعات ص م كخيار للحد من البطالة و تشغيل الشباب في الدول العربية، مؤتمر العمل العربي، الدورة الخامسة و الثلاثون، شرم الشيخ، مصر، 23 فيفري - 01 مارس 2008 ، ص 16.

روح المبادرة الفردية وتشجيع العمل المستقل، الأمر الذي جعل من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ملاذا مهما للحد من البطالة وتوفير فرص التشغيل، حيث تستمد فعاليتها في هذا المجال من¹:

1- اعتمادها على عنصر العمل و ضآلة رأس المال اللازم لتكوينها: إن اعتمادها على عنصر العمل و استعانتها ببعض الأدوات و المعدات ذات التكاليف المنخفضة والتكنولوجيا البسيطة يعطيها قدرة على توفير فرص عمل أكثر. كما أن ضآلة حجم رأس المال اللازم لإنشائها يجعل منها نمطا استثماريا يتلاءم مع رغبات وقدرات المستثمرين في الدول النامية خاصة حيث المدخرات ضعيفة؛ مما يسهل تكوين مزيدا من المشاريع و فرص العمل في ظل انخفاض التكلفة الفعلية للعمل في هذا النوع من المؤسسات؛

2- الطابع الفردي للملكية و قدرتها على الانتشار الجغرافي و القطاعي: إن الطابع الفردي أو العائلي للملكية في هذه المؤسسات يتيح فرص الاستثمار للمدخرات الصغيرة التي يتوفر أصحابها على قدرات ومهارات، ما يجعل منها مجالا خصبا للتشغيل. كما تُعظم قدرتها على الانتشار في مختلف القطاعات الاقتصادية و المناطق الجغرافية من دورها في تحقيق تنمية متوازنة قطاعيا و جغرافيا، وتُضيق من مجال التفاوت بين الريف و المدينة و تجعل الريف مركز إنتاج وتوظيف و ليس مصدر تزويد للمدن بالبطالين النازحين إليها بحثا عن فرص العمل. و هنا يبرز دورها أيضا في الحد من الهجرة الداخلية والخارجية، إعادة التوزيع السكاني، و خفض نسب البطالة من خلال تكوين مجتمعات إنتاجية في المناطق النائية؛

3- اعتمادها على التقنيات البسيطة و على الخامات المحلية: اعتمادها في الغالب على تقنيات غير معقدة و قلة تكلفة تدريب العاملين بها لاعتمادها أسلوب التدريب أثناء العمل، يخفض من سقف المؤهلات اللازمة للعمل في هذا القطاع؛ ما يفتح المجال لأكثر عدد من طالبي العمل بما فيهم الذين لا يتوفرون على مؤهلات وكفاءات عالية. كما أن اعتمادها في تلبية احتياجاتها على الخامات و التكنولوجيا المحلية بدرجة أساسية يشجع على إقامة مزيد من المؤسسات في مختلف القطاعات؛ وبالتالي توفير مزيد من فرص العمل؛

4- انخفاض كلفة توفير منصب الشغل وتأثرها النسبي بالأزمات: انخفاض الكلفة المالية لتوفير فرص العمل يرفع من قدرة القطاع على استيعاب مزيد من القوى العاملة و معالجة مشكلة البطالة، كما أن تأثرها النسبي بالأزمات و حالات الركود يقلل من تأثير هذه الأخيرة على الأوضاع العمالية؛

5- القدرة على تنمية المهارات المختلفة: تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فضاء خصبا لتنمية وتطوير المهارات الإدارية و الفنية و الإنتاجية و التسويقية، وتفتح مجالا واسعا أمام المبادرات الفردية و التوظيف الذاتي وتدعيم روح الابتكار والتجديد، وقد بينت التجارب الدولية أن معظم الابتكارات وعمليات التطوير مصدرها منشآت صغيرة تملك كفاءات متخصصة و حافز إبداعي².

¹ ورقة لمنظمة العمل العربية (و . م . ع . د 1/35) المشروعات ص م كخيار للحد من البطالة وتشغيل الشباب في الدول العربية، مرجع سابق، ص 17.
² نفس المرجع، ص 18.

بسبب هذه القدرات لهذا النوع من المؤسسات في توفير مناصب الشغل زاد الاهتمام الدولي بها، و زاد الاعتراف بقيمة المبادرة الفردية و التشغيل الذاتي و التشجيع على التحديد و الإبداع و إطلاق طاقة الإنسان بهدف توفير مزيدا من فرص العمل الجديدة وتشجيع الاستثمار من خلال المبادرات الفردية والعمل المستقل، فالأجهزة الحكومية ومؤسساتها العمومية لم تعد قادرة على استيعاب العدد المتزايد لطالبي مناصب الشغل. وقد أدركت الدول المتقدمة ذلك منذ فترة طويلة، فقدمت كافة التسهيلات و الدعم لتشجيع إنشاء و ضمان استمرارية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، لكفاءتها في تحقيق التنمية و محاربة البطالة، وليس أدل على ذلك من ارتفاع نسبة مساهمتها في التوظيف في الدول الصناعية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التوظيف في عينة من الدول الصناعية.

الدولة	نسبة العمالة الموظفة من إجمالي العمالة (%)	الدولة	نسبة العمالة الموظفة من إجمالي العمالة (%)
و.م. الأمريكية	53.7	فرنسا	69
ألمانيا	65.7	إيطاليا	49
المملكة المتحدة	67.2	اليابان	73.8

المصدر: صالح صالح، أساليب تنمية م ص م في الاقتصاد الجزائري، في ندوة م ص م في الوطن العربي، الإشكاليات و آفاق التنمية، القاهرة، جانفي 2004 .
و حتى الدول النامية أصبحت تعرف مساهمة مهمة لهذه المؤسسات في التشغيل، فعلى سبيل المثال 97% من الشركات في مصر هي مؤسسات صغيرة و متوسطة وهي مسئولة عن 62% من الوظائف الموجودة، 96% في لبنان هي شركات صغيرة وهي مسئولة عن 50% من كافة الوظائف، أما في المغرب فتبلغ نسبة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة 99% من بين جميع الشركات وتقدم أكثر من 70% من كافة الوظائف، في بلدان أفريقية كثيرة تعمل أغلبية السكان العاملين في أعمال تجارية صغيرة، وتشكل مشاريع الأعمال الصغيرة مصدرا رئيسيا للعمالة، فقد أشارت دراسة تمت سنة (1997) إلى أنه توجد في ليسوتو 125 000 مؤسسة بالغة الصغر توفر العمل لنحو 200 000 شخص و أن نحو ثلاثة أرباع هذه المؤسسات تديرها نساء، و هناك أيضا نحو 2 000 مؤسسة يعمل فيها ستة أشخاص أو أكثر و قد نشأ معظمها من قطاع الأعمال التجارية البالغة الصغر¹. و من ثم فإن تشجيع الحكومات لإنشاء المؤسسات الصغيرة يتيح إمكانيات مهمة لتوليد فرص للعمل.

ثانيا. المساهمة في التنمية الإقليمية و توسيع نسبة المشاركة الاقتصادية و تحقيق الاستقرار الاجتماعي: مرونة هذه المؤسسات في التواجد القطاعي و الجغرافي، يمكنها من المساهمة في تحقيق التنمية الإقليمية، و يرفع نسبة المشاركة الاجتماعية في تحقيقها:

1- المساهمة في التنمية الإقليمية: قدرة هذه المؤسسات على الانتشار الجغرافي، تمكنها من القيام بدور بارز في تحقيق التنمية الإقليمية، فإنتشارها بين مختلف الأقاليم يساهم في:

أ- تقريب النشاط الاقتصادي لأعداد كبيرة من الأفراد في المناطق الريفية يوفر لهم مصادر دخل تخفف من الفقر؛

¹Pule Nthejane, "The process of policy formation in Lesotho", In Franz., J & Oesterdiekoff, P (eds). *SME Policies and Policy formulation in SADC countries*. Botswana Friederich Ebert Stiftung .

- تقرير للأمم المتحدة، مجلس التجارة و التنمية، المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم، TD/B/COM.2/ISAR/9, 20 APRIL 2000

(ب)- نقل النشاط الصناعي إلى الريف يؤدي إلى تحقيق الدعم و الترابط بين الزراعة و الصناعة؛ ما يحسن مستوى معيشة الريف و يوقف حركة الهجرة المستمرة إلى المدينة و يجنب السلبيات و الضغوط المترتبة عنها،¹ خاصة و أنها تعتمد بشكل رئيسي على القوى العاملة و الموارد المحليتين؛

(ج)- تضيق الفجوات الدخلية بين الريف و المدينة، و تضيق الفجوة في مستوى التطور الاقتصادي بين أقاليم الدولة ؛

(د)- تقليل التفاوت في تركيز المؤسسات الاقتصادية جغرافيا في مناطق معينة، و تعميق التشابك بين مختلف القطاعات. و محصلة كل ما سبق توزيع ثمار التنمية الاقتصادية بشكل متوازن على مختلف مناطق البلاد.

2- توسيع نسبة المشاركة الاقتصادية : تسهم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في توسيع قاعدة الملكية و توزيع الثروة عن طريق دورها في توجيه المدخرات نحو الإنتاج بدلا من الاستهلاك ، لاسيما في المناطق الريفية و ذلك بسبب بساطة البنية التحتية لمثل هذه المؤسسات. كما تمكن المجتمع من الاستفادة من قدرات بعض الفئات المجتمعية التي لا تستطيع إبراز قدراتها إلا في أماكن محددة كما هو حال المرأة الماكثة بالبيت، حيث تريد هذه المؤسسات من مساهمتها في الأنشطة الاقتصادية عن طريق العمل في البيت، فتستفيد الأسرة و المجتمع معا.

3- تحقيق الاستقرار الاجتماعي: فلهذه المؤسسات دور مؤثر في تحقيق الاستقرار الاجتماعي من خلال:

(أ)- توليد فرص العمل، الأمر الذي يؤدي إلى إشباع حاجة الفرد و ضمان ارتفاع دخله بما يحقق الكفاية له و لأسرته؛

(ب)- الحد من الهجرة الداخلية و الخارجية، و تنمية العلاقات الشخصية في المجتمع؛

(ج)- تركيزها في الأساس على تلبية حاجة الفقراء في المجتمع، وهو ما لا تركز عليه المؤسسات الكبيرة.

و بالنظر إلى ما سبق يصبح العمل على ترقية هذه المؤسسات ضرورة لأن تشجيع الاستثمار بها يحقق المزايا التالية²:

- المساهمة بشكل فعال في إعادة تقويم و هيكلية الإنتاج، و دعم مناخ المنافسة التي تمثل اللبنة الأساسية لأي تطور اقتصادي. و تحقيق التنمية الاقتصادية العادلة، فهدف الخطط التنموية هو تحقيق التوازن الجهوي و العدالة في توزيع الدخل و توفير فرص العمل على مختلف جهات الوطن؛

- توفير فرص عمل جديدة لعدم تطلبها المهارات التي تتطلبها المؤسسات الكبيرة، إضافة إلى انخفاض كلفة فرصة العمل بها، فقد أثبتت الأبحاث العلمية أن هذه الكلفة تقل بمعدل ثلاث مرات عن متوسط الكلفة في المؤسسات الكبيرة، و من ثم توفير فرص عمل كبيرة باستثمارات محدودة، ما يساعد على التخفيف من مشكلتي البطالة و الفقر، و ترقية روح المبادرة الفردية و الجماعية؛

- خدمة المؤسسات الكبيرة، و المساهمة في تحقيق التنمية الصناعية من خلال دورها في إحداث التشابك و التكامل بين العمليات و القطاعات الاقتصادية.

هذا ما جعل بنية الأعمال في دول كثيرة تتميز بسيطرة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على نسيجها المؤسساتي خاصة تلك المؤسسات التي تضم من 1 حتى 49 موظفاً، فهي تشكل في الدول الأوروبية حوالي 90% من كافة المؤسسات بما فيها ذات الطبيعة غير الرسمية، و تسهم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في معظم أنشطة الإنتاج في المنطقة الأورو متوسطية. فهي مسئولة في

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 61.

² ناجي بن حسين، مزايا الاستثمار في المشروعات الصغيرة و آفاق تطويرها في الجزائر، بحوث و أوراق عمل الدورة الدولية حول تمويل م ص م و تطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس (سطيف)، كلية العلوم الاقتصادية، 25-28 ماي 2003، ص 347-348.

الواقع عن معظم الوظائف الموجودة في الدول الأوروبية المتوسطة (60-70% من الوظائف الموجودة)؛ كما تعد أيضاً طريقة للاستثمار الصغير والمتوسط الذي ينتج عنه ازدياداً في القيمة المضافة للنمو الاقتصادي (30-50%) من القيمة المضافة في اقتصاداتها الخاصة.

و بالتالي فإن تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالنسبة لهذه الدول يعد أساس تعزيز إيجاد الوظائف في المنطقة والإسهام في الاستقرار الاجتماعي وتكامل الاقتصاديات.¹ و يتضح الوزن الاقتصادي لهذه المؤسسات في اقتصاديات دون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على سبيل المثال من خلال معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (06): أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2009.

البلد	مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كنسبة مئوية في:			البلد	مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كنسبة مئوية في:		
	التشغيل الكلي	القيمة المضافة	الصادرات		التشغيل الكلي	القيمة المضافة	الصادرات
إيرلندا	54	28	--	بولندا	67	52	38
اليونان	88	75	--	النرويج	69	65	43
إيطاليا	81	72	58	فرنسا	62	55	44
البرتغال	82	73	70	هولندا	67	50	--
إسبانيا	78	68	--	فنلندا	59	54	22
أستراليا	65	60	--	بريطانيا	54	51	--
المجر	72	54	24	ألمانيا	61	54	--
المكسيك	72	53	--	كوريا	72	46	--
التشيك	68	55	34	أمريكا	52	--	25
السويد	64	54	31	اليابان	68	49	--
بلجيكا	68	58	59	سلوفينيا	45	36	27

المصدر: ورقة لمنظمة العمل العربي "المنشآت الصغرى والصغيرة والمتوسطة قاطرة النمو الداعمة للتشغيل" مؤتمر العمل العربي، الدورة الثامنة والثلاثون القاهرة - جمهورية مصر العربية (15 - 22 مايو / أيار 2011)، ص34.

¹ تقرير مشترك حول تعزيز ريادة الأعمال والابتكار والإبداع في المنطقة الأورو متوسطية، للجنة الأورو متوسطية للمجالس الاقتصادية والاجتماعية والمؤسسات المماثلة المنعقدة في الإسكندرية (مصر)، في 18 - 19 أكتوبر/تشرين الأول 2009.

المبحث الثاني : مشكلات تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

لتمكين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من القيام بأدوارها الاقتصادية و الاجتماعية، فإن الأمر يقتضي التعرف على المشكلات التي تواجهها و توضيح آليات معالجتها للإرتقاء بمستوى الكفاءة الإنتاجية لها، و تمكينها من المساهمة الايجابية في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية. و قد دعنتنا طبيعة هذه الدراسة الى التركيز على المشكلات ذات الطبيعة الضريبية التي تواجهها هذه المؤسسات لكن دون تجاهل العقبات الأخرى التي تعترضها خاصة تلك التي يمكن أن تسهم السياسة الضريبية في تذليلها ، و على هذا الأساس سوف نتناول هذه المشكلات من خلال العنصرين التاليين:

- المطلب الأول: المشكلات غير المرتبطة بالسياسة الضريبية؛

- المطلب الثاني: المشكلات المرتبطة بالسياسة الضريبية.

المطلب الأول: المشكلات غير المرتبطة بالسياسة الضريبية.

تواجه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العديد من العقبات ذات الطبيعة غير الضريبية التي تعيق نشاطها و تحد من فعاليتها و قدرتها على الاستمرار، و تأتي في مقدمتها عقبة التمويل و جملة من العقبات الأخرى التي يمكن للسياسة الضريبية المساهمة في تذليلها، نستعرض البعض منها في العناصر التالية:

- الفرع الأول: مشكلات التمويل؛

- الفرع الثاني: المشكلات التسويقية و ضعف القدرة التنافسية و الكفاءة التسييرية؛

- الفرع الثالث: المشكلات المرتبطة باتساع نطاق الاقتصاد الموازي؛

- الفرع الرابع: المشكلات التنظيمية و الإجرائية و الإدارية.

الفرع الأول: مشكلات التمويل.

تعود صعوبة حصول المؤسسة الصغيرة و المتوسطة على التمويل إلى ضيق مجال فرص التمويل، ارتفاع أسعار الفائدة، ضعف التمويل الذاتي، و صعوبة الحصول على البدائل التمويلية الأخرى. و ذلك ما سنوضحه فيما يلي:
أولاً. ضيق مجال الفرص المتاحة للحصول على التمويل : و يعود ذلك إلى جملة من العوامل من أبرزها:

1- ارتفاع درجة المخاطرة و صغر حجم المعاملات: تتحفظ البنوك في إقراض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لارتفاع درجة المخاطرة و صغر حجم المعاملات معها، في الوقت الذي تتكلف فيه البنوك أعباء إدارية معتبرة؛ الأمر الذي يجعل حجم القروض المتاحة من طرف البنوك التجارية و بنوك الاستثمار غير كافية لتنمية و تلبية طلب هذا النوع من المؤسسات على التمويل، يضاف إلى ذلك طول إجراءات منح القروض؛¹

2- عدم توفر ضمانات الحصول على القروض: فهي لا تملك في الغالب ضمانات رسمية أو مستندات قانونية تكفي لتغطية قيمة التمويل الممنوح؛ ما يقلل من فرص حصولها على التمويل اللازم لها. و حتى البدائل التي تقترحها مؤسسات التمويل لعلاج مشكلة الضمانات مثل إلزام المؤسسات بالتأمين على القروض من خلال مؤسسات

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، 2009، ص 81.
- أحمد عارف العساف و من معه، مرجع سابق، ص 51.

التأمين؛ سيؤدي إلى زيادة تكلفة الحصول على التمويل بقيمة نسبة ضمان المخاطر التي تحصل عليها مؤسسات التأمين؛ وهو ما يضيف أعباء إضافية¹ على هذه المؤسسات؛

3- غياب المسك المحاسبي:الكثير من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تملك حسابات منظمة يمكن للبنوك دراستها وتحليل بياناتها، وتحديد مستوى الجدارة الائتمانية التي تمكنها من اتخاذ قرار الائتمان بشأنها. و تشير الاحصائيات في الغالب إلى تواضع نسبة القروض الموجهة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من حجم الاقراض الكلي الذي تقدمه البنوك للمؤسسات.

جدول (07) : نسبة إقراض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى إجمالي عمليات إقراض البنوك في بعض البلدان العربية عام 2008(%)

البلد	النسبة المئوية	البلد	النسبة المئوية
بلدان مجلس التعاون الخليجي	2.0	لبنان	16.0
سوريا	4.0	اليمن	20.0
مصر	5.0	المغرب	34.0
فلسطين (الضفة الغربية - قطاع غزة)	6.0	إجمالي البلدان العربية	8.3
الأردن	13.0	بلدان عربية خارج بلدان مجلس التعاون الخليجي	14.6
تونس	15.0	بلدان OECD (2010)	26.8

Source: World Bank – The status of Bank Lending to SME's in MENA Robert Rocha and other – June 2010 بالتعاون مع اتحاد المصارف العربية (ورقة لمنظمة العمل العربي "المنشآت الصغرى والصغيرة والمتوسطة قاطرة النمو الداعمة للتشغيل" مؤتمر العمل العربي، الدورة الثامنة والثلاثون القاهرة - جمهورية مصر العربية) (15 - 22 مايو / أيار 2011 ، ص73).

ثانيا. ارتفاع أسعار الفائدة لتعويض المخاطرة المرتفعة في القروض الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: يعتبر سعر الفائدة من المعوقات الرئيسية لتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حتى إن كان سوق الإقراض غير الرسمي هو من يحتكر تقريبا الإقراض لهذه المؤسسات، و حتى برامج الدعم و التأهيل التي تتبناها بعض الهيئات المحلية و الدولية من خلال تقديم قروض بسعر فائدة أقل من سعر السوق و المعروفة بجاذبيتها للمؤسسات لا يحل إشكالية هذه المؤسسات مع سعر الفائدة لعدم استمرارية و محدودية موارد هذه البرامج، فضلا عن إمكانية استغلال مؤسسات التمويل تلك القروض بصورة غير نزيهة من خلال منحها للمؤسسات المقترضة بسعر فائدة أعلى من سعر الفائدة الممنوحة به(فعلى سبيل المثال كشف تقرير للجهاز المركزي للمحاسبات في مصر أن الصندوق الاجتماعي للتنمية يحصل على قروض بنسبة فائدة 3% و يقرض الشباب بفائدة تصل من (9 - 11%)². و هناك قضية أخرى تتعلق بالبعد الديني الذي قد يحول دون لجوء الكثير من أصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للاقتراض بفائدة كما هو حال المجتمعات الإسلامية.

و عموما فإن التمويل المصرفي المبني على سعر الفائدة حتى في حالة توفره، فإنه يتميز بمحدوديته في توفير الحجم الكافي من التمويل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة و ذلك بسبب:

¹ عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص85.
² نفس المرجع، ص86.

1- ارتفاع كلفة التمويل: فكلية الحصول على التمويل المتمثلة في الفوائد والضمانات اللازمة لتغطية القروض، قد يضاف لها تكاليف أخرى غير رسمية تتزايد كلما تطورت آليات الفساد الاقتصادي، وغابت الشفافية، وضعفت الرقابة على التعاملات الاقتصادية والمالية في المنظومة المصرفية للدولة، وهذا ما يثبط حتى نوايا إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لشريحة واسعة من أفراد المجتمع، لشعورهم بعدم القدرة على تحقيق عوائد كافية لتغطية خدمات القروض واسترجاع الضمانات، وتعد الكلفة المرتفعة للتمويل البنكي في حالة الحصول عليه محمدا حاسما لقرار الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فقرار الاستثمار يتوقف في جانب كبير منه معدل الربحية والذي تعد كلفة التمويل أحد محدداته¹. لذا تعد السياسة الضريبية من أبرز العوامل المؤثرة على القرار الاستثماري:

(أ) - لدورها في تخفيض كلفة الحصول على التمويل و من ثم المساهمة في زيادة معدل الربحية؛

(ب) - تعد من أهم المؤشرات المحددة لمدى توفر بيئة الأعمال المشجعة للاستثمار؛

(ج) - الاعتبار الضريبي يعد سؤالا بديهيا يطرح من قبل المستثمر قبل إقدامه على أخذ أي قرار استثماري، وعادة ما يكون له تأثير كبير في تحديد طبيعة النشاط الاستثماري ومكانه وشكله القانوني وطريقة تمويله، بحثا عن أقل خضوع ضريبي ممكن.

2- عدم تنوع صيغ التمويل المصرفي: حيث يضيق مجال المفاضلة والاختيار أمام أصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يضاف إلى ذلك طول وتعقد وبطء إجراءات الحصول على التمويل؛

3- محاباة المؤسسات الكبيرة: إن آليات النظام المصرفي المبني على الفائدة من طبيعتها محاباة أصحاب المؤسسات الكبرى على حساب أصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بحجة ضعف الثقة في قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم المتعلقة بتسديد الأقساط المترتبة عليهم والفوائد في الوقت المحدد، وهي الحجة التي فندتها الكثير من التجارب². وقد خفض واقع التمويل البنكي للمؤسسات الصغيرة والمتوسط من سقف توقعات المستثمرين في هذا النوع من المؤسسات في الحصول على التمويل البنكي اللازم لانطلاق مشاريعهم كما يوضحه الجدول:

الجدول (08) مصادر تمويل المؤسسات في بعض البلدان العربية حسب توقعات المعنيين في بداية المشروع أو ما تم فعلا (%)

	الجزائر	الأردن	لبنان	المغرب	فلسطين	سوريا	اليمن
أفراد العائلة	59.0	25.4	49.2	52.2	65.8	49.1	93.9
أقارب آخرين	28.6	12.5	20.6	24.8	13.2	12.7	12.3
زملاء العمل	25.8	21.4	35.5	26.7	13.2	41.8	93.4
أصدقاء وجيران	22.3	14.5	19.0	30.4	21.1	21.8	36.0
مؤسسات الإقراض الصغير	10.9	9.1	11.3	27.5	26.3	27.8	42.8
بنوك	48.0	14.0	39.7	29.7	13.2	18.5	11.5
برامج حكومية	26.4	5.4	1.6	7.6	6.9	17.3	7.4
استثمارات	7.0	22.4	6.5	5.9	2.6	24.5	4.4
غيرها	--	5.6	3.2	--	5.3	5.6	--
لا يتوقع أي تمويل خارجي	30.3	49.2	54.3	50.5	49.3	33.7	46.2

المصدر :- البنك الدولي (مؤشرات التنمية). - ورقة لمنظمة العمل العربي " المنشآت الصغرى والصغيرة والمتوسطة قاطرة النمو الداعمة

للتشغيل" مؤتمر العمل العربي، الدورة الثامنة والثلاثون، القاهرة، جمهورية مصر العربية (15 - 22 مايو / أيار 2011، ص 75).

¹ حسين رحيم، مرجع سابق، ص 393.

² صالح صالح، مصادر وأساليب تمويل المشاريع الكفائية الصغيرة والمتوسطة في نظام المشاركة، بحث وأوراق عمل الدورة الدولية حول تمويل م ص م وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس (سطيف)، كلية العلوم الاقتصادية، 25-28 ماي 2003، ص 535-536.

ثالثا. ضعف إمكانيات التمويل الذاتي: صعوبة حصول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على التمويل من خلال القروض يجعلها أكثر اعتمادا على مواردها الخاصة كمصدر للتمويل، ولكن هذه الموارد قد تكون محدودة للغاية خاصة بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة، و هي واحدة من العقبات الأساسية التي تقف أمام نمو المؤسسة. و السياسة الضريبية يمكن أن تسهم في علاج هذه المعضلة من خلال:¹

1- تطبيق معدل مخفض على أرباح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تعتمد على عائداتها و أموالها الخاصة، الأمر الذي يخفف من مقدار الاقتطاع الضريبي و يسهم في زيادة قدرتها على التمويل الداخلي، و هذه التدابير شائعة جدا؛
2- منح تخفيضات إضافية أو خاصة بالاستثمارات الصغيرة والمتوسطة فقط كما هو الحال في كندا و الولايات المتحدة و اليابان و المملكة المتحدة؛

3- تطبيق نظام تفضيلي أو تشجيعي على المكاسب الرأسمالية من خلال إعفائها من الضريبة عند الالتزام بالشروط التي عادة ما توضع في مثل هذه الحالات، فمثلا في استراليا تعفى بشكل كلي، و في الولايات المتحدة تستفيد من تخفيض 50%. مع ضرورة اقصار الاستفادة من هذا النظام التفضيلي على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط.

غير أن تطبيق هذه التدابير قد تواجهه بعض الصعوبات العملية ينبغي الانتباه إليها ومنها:

أ- تخفيض معدل الضريبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمحملها قد لا يكون ناجعا، لأنه قد يشمل بعض المؤسسات التي لا تعاني من أية مشاكل تمويلية، و من ثم قد يسبب هذا الأسلوب خسائر في الحصيلة الضريبية و يحقق مزايا طفيفة فقط. و لذا تُفضل بعض التدابير الأخرى التي من شأنها تخفيض تكلفة الاستثمار و خاصة منح الاستثمار التي تقدم في بداية المشروع و هو أسلوب معمول به في بريطانيا، مع ضرورة التركيز على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لها آفاق للنمو الحقيقي، على أن تكون المؤسسات التي تعاني من قيود تمويلية الأكثر استفادة من غالبية التدابير التحفيزية؛

ب- تخفيض المعدل الضريبي و حوافز الاستثمار قد يتخذ حجة لإعاقة تطوير و تنمية المؤسسات، حيث يعتمد المستثمر إلى ابقاء نشاط مؤسسته عند مستوى معين، و انشاء مؤسسات أخرى للاستفادة من نفس المزايا؛

ج- المؤسسات التي تحقق خسائر في بداية حياتها لا تستفيد فعليا من مثل هذه التدابير، و من ثم فالسماح لها بتحميل الخسائر على أرباح السنوات اللاحقة، يعد الأكثر فعالية بالنسبة لها؛

د- قد تشكل رافدا للتهرب الضريبي، نتيجة لجوء المؤسسات الكبيرة الى تقسيم مصطنع لأنشطتها للاستفادة من التدرج الضريبي أو نقل الربح الخاضع لشركات خاضعة لمعدل أقل.²

لذلك هناك من يرى أن البدائل لمواجهة مشكلة عجز سوق رؤوس الأموال في توفير التمويل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يكون من خلال معالجة هذه المشاكل بصفة مباشرة و عن طريق التدخل المباشر للدولة لتوفير القروض و المنح المباشرة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، و وفقا للعديد من مسوح صندوق النقد الدولي، فإن هذه الاجراءات معمول بها في العديد من البلدان النامية مثل الجزائر و الأرجنتين و البرازيل و البيرو، و لكن تبقى هذه التدابير الانفاقية المستخدمة تختلف من بلد الى بلد

¹ L A FISCALITÉ DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISE, op-cit, p 19.

² ibid, p 20.

و لكن بشكل أكثر منهجية في البلدان المتقدمة.¹ و مع ذلك ينبغي تجنب فرض الضرائب التي تفاقم صعوبات التمويل و إن لم تكون هناك معاملة تفضيلية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

رابعا. **صعوبة الحصول على البدائل التمويلية الأخرى:** إن الصعوبات التي تحد من قدرة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في

الحصول على التمويل من المصادر الرسمية تجربها على الاتجاه نحو التمويل غير الرسمي رغم عيوبه المتمثلة في:

- 1- القدرة الاقراضية الضعيفة للقطاع لا تمكن هذه المؤسسات على كثرتها من الحصول على كافة احتياجاتها التمويلية؛
- 2- قصر مدة القرض، تجعل منه مناسبا أكثر لتمويل رأس المال العامل و قد يعجز عن توفير التمويل لرأس المال الثابت؛
- 3- اقتصار الخدمات المالية التي يقدمها على الإقراض فقط، بخلاف مؤسسات التمويل الرسمية التي تتعدد خدماتها؛
- 4- تميزه بالطابع المحلي إذ لا يمكن تمويل مؤسسات في أماكن بعيدة؛
- 5- ارتفاع أسعار الفائدة على القروض الممنوحة في التمويل غير الرسمي.

و مع هذه العيوب يبقى التعامل معه على نطاق واسع من قبل هذه المؤسسات لعدم قدرتها على الحصول على التمويل من المؤسسات الرسمية.² و للحد من لجوء المؤسسات إلى التمويل غير الرسمي، و أهمية التمويل الرسمي في تحفيز وتنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حاولت الحكومات في شتى الدول القيام بإجراءات لحفز ما عرف "ببرنامج الائتمان الموجه"، و الذي قام على عدة أسس منها إجبار البنوك على توجيه جزء من قروضها للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة وفق شروط إقراض ميسرة و بأسعار فائدة تفضيلية وضمان حكومي لهذه القروض، أو إنشاء مؤسسات تمويلية خاصة بهذا النوع من المؤسسات.

يمكن توظيف السياسة الضريبية لحمل البنوك على تمويل هذه المؤسسات من خلال إعفاء العوائد المترتبة عن قروضها الممنوحة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة من الضرائب، و إعفاء الأرباح التي تحققها البنوك و مؤسسات التمويل من عمليات التنازل عن الأصول الاستثمارية في إطار التمويل التجاري لصالح هذا النوع من المؤسسات من الضريبة.

و تزداد أهمية هذه الاجراءات في الدول التي تعرف تحفظا كبيرا في استعانة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالبنوك لتمويل مشاريعها أكثر من الدول التي ترتفع فيها نسبة هذه الاستعانة.

الجدول رقم (09) : نسبة المؤسسات التي تستعين بالبنوك في تنفيذ استثماراتها في بعض البلدان العربية و الأجنبية (%).

البلد	النسبة المئوية	البلد	النسبة المئوية
الجزائر (2007)	8.9	البرازيل (2009)	48.4
مصر (2008)	5.6	ماليزيا (2007)	48.6
الأردن (2006)	8.6	الهند (2006)	46.7
لبنان (2006)	53.5	روسيا (2009)	30.6
المغرب (2007)	12.3	تركيا (2008)	51.9
موريتانيا (2006)	3.2	جنوب أفريقيا (2007)	34.8
فلسطين (الضفة الغربية و غزة) (2006)	4.2	-	-

المصدر : البنك الدولي - مؤشرات التنمية <http://data.worldbank.org/indicator/IC.FRM.BNK.ZS/countries2009>

- ورقة لمنظمة العمل العربي "المنشآت الصغرى والصغيرة والمتوسطة قاطرة النمو الداعمة للتشغيل" مؤتمر العمل العربي، الدورة الثامنة والثلاثون القاهرة - جمهورية مصر العربية (15 - 22 مايو / أيار 2011، ص74).

¹ L A FISCALITÉ DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISE, op-cit, p 21.

² محمد عبد الحليم عمر، التمويل عن طريق القنوات التمويلية غير الرسمية، بحوث وأوراق عمل الدورة الدولية حول تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية، 25-28 ماي 2003، ص 365.

و هنا تظهر أهمية العمل على تنويع صيغ التمويل من خلال شركات التمويل الإيجارية، وشركات رأس مال المخاطر، كي لا يبقى القرض المصرفي المصدر الوحيد المتاح لتمويل هذه المؤسسات، لا سيما في ظل عدم جاهزية هذا القطاع للاضطلاع بهذا الدور، و هنا تبرز الحاجة إلى اتخاذ الإجراءات الضريبية التي تمكن من إتاحة فرص تمويل متنوعة أمام المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و بتكلفة أقل من خلال :

- (أ) - توفير حوافز ضريبية لشركات التأجير التمويلي التي تستهدف تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
 (ب) - تعزيز الوعي لدى أصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمزايا التأجير التمويلي، و منح حوافز للمؤسسات التي تستأجر معداتها من خلال هذا النظام التمويلي ؛
 (ج) - تقديم حوافز ضريبية لكل من أصحاب رأس المال المخاطر و المؤسسات التي تحصل على تمويل لرأس مالها من خلال المشاركة في الملكية؛
 (د) - تدعيم انشاء مؤسسات التمويل الأصغر من خلال آليات الدعم و التحفيز الضريبي، فقد أثبتت التجارب نجاعة هذه المؤسسات في توفير التمويل للمؤسسات الصغيرة خصوصا.

الجدول رقم (10) : عدد المقترضين وحجم القروض لعشر دول عربية من 54 مؤسسة للتمويل الأصغر عام 2008.

البلد	عدد مؤسسات التمويل الأصغر	عدد المقترضين النشطين	محافظة القروض بالدولار الأمريكي	البلد	عدد مؤسسات التمويل الأصغر	عدد المقترضين النشطين	محافظة القروض بالدولار الأمريكي
المغرب	9	1245850	694543920	اليمن	6	24099	3180363
مصر	14	862511	163760754	لبنان	3	23640	20572705
الأردن	7	133774	121135018	سوريا	2	21789	15358541
تونس	1	94893	33988350	السودان	2	13681	2879809
فلسطين	8	37353	78930471	المجموع	54	2483696	1175338262
العراق	2	26106	40988331				

المصدر : سوق تبادل معلومات التمويل الأصغر ميكس (ماركت) 2008 . (عن ورقة لمنظمة العمل العربي "المنشآت الصغرى و الصغيرة و المتوسطة قاطرة النمو الداعمة للتشغيل"، مرجع سابق ، ص76).

الفرع الثاني: المشكلات التسويقية و ضعف القدرة التنافسية و الكفاءة التسييرية.

على الرغم من أن معضلة التمويل تعد أكبر التحديات التي تواجهها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و التي ينبغي مساعدتها على تجاوزها، غير أن ذلك لا يعني تجاهل العقبات الأخرى التي تعترضها و التي من بينها:
 أولا. مشكلة التسويق: تواجه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العديد من العقبات التسويقية سواء على مستوى التسويق المحلي أم على مستوى التصدير، و تعود هذه العقبات إلى:

- 1- نقص الإمكانيات و صعوبة رصد تطورات السوق: فهي تفتقد الإمكانيات اللازمة لدخولها مجال التسويق بنجاح، سواء المادية منها التي تمكنها من إقامة أماكن عرض خاصة بها و الاتصال بالأسواق في المناطق المختلفة، أو من ناحية عدم توافر الخبرة للتواصل مع التطورات الحاصلة في اتجاهات الأسواق و متطلباتها؛ ما يوقعها في خسائر

نتيجة انخفاض الطلب على منتجاتها لعدم مواكبتها التغيرات الحاصلة في السوق¹ أو لعدم الاطلاع على الجديد التكنولوجي لاحتكار المؤسسات الكبيرة لذلك،² وهو ما يضعف القدرة التنافسية لمنتجاتها؛

2- تعقد إجراءات التصدير: لا سيما الحصول على الائتمان اللازم للتصدير، و من ثم عجزها عن الاستفادة من المزايا التي يحصل عليها المصدرون، إضافة الى الضغوطات الحالية للعمولة و الانفتاح الاقتصادي و شدة المنافسة؛³

3- ضيق السوق المحلي: لا سيما في الدول النامية حيث صعوبة تصريف المنتجات و تسويقها، و يعود ذلك إلى انخفاض متوسط دخل الفرد في هذه الدول، فضلا عن تفضيل المستهلك في هذه الدول للمنتج الأجنبي على المنتج المحلي، و الذي يعد من أهم المعضلات التي تواجه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة خاصة بالنسبة للسلع الأجنبية المهربة، حيث يتم عرضها بأسعار تقل عن أسعار السلع المحلية المحملة بكثير من الضرائب و الرسوم، ما يرفع أسعارها النهائية و يضعها موضع منافسة غير عادلة⁴.

و هنا يبرز دور السياسة الضريبية من خلال أدوات التحفيز المختلفة و الرقابة الجبائية في تمكين هذه المؤسسات من مواجهة الصعوبات التسويقية التي تواجهها إن على المستوى المحلي أو عند التصدير.

ثانيا. ضعف القدرة التنافسية في مواجهة المؤسسات الكبيرة: من أبرز القيود التي تضعف من القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، نذكر:

1- التأخر التكنولوجي للمعدات و التجهيزات؛

2- قلة الاهتمام بأنشطة و استثمارات البحث و التطوير؛

3- ارتفاع تكاليف الإنتاج مما يضعف من قدرة منتجاتها على المنافسة.

و تتوفر السياسة الضريبية على عدة أدوات، يمكن توظيفها لمساعدة المؤسسات على تجاوز هذه الصعوبات.

ثالثا. ضعف الكفاءة التسييرية: يحتاج نجاح المشروع الاستثماري و استمرارته الى خبرة جيدة و إدارة مدربة، لكن ما يميز المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هو:

1- نقص الخبرات الفنية و الإدارية اللازمة لتسييرها على أسس تجارية سليمة: و هو ما يعيق تنفيذ وتشغيل المشروعات

الاستثمارية ويؤدي إلى خفض الإنتاجية و ارتفاع الكلفة؛ و من ثم انخفاض العائد على الاستثمار. لذلك فهي في

حاجة إلى وجود جهات تمد مسيرها بالمساعدة و الاستشارة لتخطي العقبات التي تواجهها و تحقيق النتائج المرجوة.

بينما يختلف الأمر لدى المؤسسات الكبيرة، حيث تتيح لها امكانياتها الاستعانة بالخبراء و مكاتب الدراسات المحلية

و الأجنبية، فضلا عن توفرها على طاقم إداري مدرب و عمالة ماهرة.

2- ضعف تسيير الضريبة: يعد تسيير الضريبة أكبر نقاط الضعف في تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فخلافا

للمؤسسات الكبيرة التي تولي أهمية كبيرة لتسيير الضريبة، من خلال لجوئها إلى الخبراء و المختصين في هذا المجال

¹ محمد محروس اسماعيل، اقتصاديات الصناعة و التصنيع، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1997، ص 222.

² فتحي السيد عبده أبو السيد أحمد، الصناعات الصغيرة و المتوسط و دورها في التنمية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2005، ص 89-93.

³ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 401-402.

⁴ نفس المرجع، ص 374.

و تفعيل المراجعة الضريبية، تهمل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجانب المتعلق بتسيير الضريبة داخلها، و تنظر إليها من منطلق الأمر الواقع الذي لا يمكن تغييره، في الوقت الذي تتيح التشريعات الضريبية كثير من الهوامش التي تسمح للمؤسسات بتخفيف العبء الضريبي و تقليل المخاطر الضريبية عند اعتمادها التسيير الضريبي، فهو ينقلها من وضع التطبيق البسيط للقواعد و الالتزامات الضريبية المتعلقة بمواعيد التصريح و الدفع و آجال النزاعات و الالتزامات المحاسبية إلى وضع المساهم في تشكيل وضعيتها الضريبية، و تكييفها مع أهدافها الخاصة من خلال استغلال الوسائل المشروعة المتاحة في القانون الضريبي، اين تتحول النظرة إلى الضريبة من أنها مجرد التزام قانوني على المؤسسة إلى نظرة يمكن أن تستخدم فيها الضريبة كمتغير من متغيرات التسيير و الإستراتيجية، حيث تتمكن المؤسسة من:¹

(أ)- التحكم في الأعباء الضريبة: فالضريبة جزءا من تكلفة المنتجات؛

(ب)- تحقيق الأمن الضريبي: من خلال التموق في وضعية قانونية تجاه الضريبة، و للمراجعة الضريبية دور مهم في هذا المجال، حيث تمكن من تشخيص الالتزامات الضريبية للمؤسسة و التأكد من أن المؤسسة ليس في موضع فيه مخالفات أو إخلال بتلك الالتزامات، و تحديد الإستراتيجية الضريبية لها و تقييمها، و نتيجة ذلك تخفيف العبء الضريبي و تجنب الخطر الضريبي من خلال تحسين أداء و فعالية التسيير الضريبي؛

(ج)- ضمان الفعالية الضريبية: من خلال استغلال الحوافز الضريبية إلى أبعد حد؛

(د)- خدمة استراتيجية المؤسسة: حيث تعد الضريبة عامل مهم في صياغة إستراتيجية المؤسسة، لما لها من دور حاسم في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة في التشريعات الضريبية التي تتميز أحكامها الضريبية بتمايز الشكل القانوني للمؤسسات، اختيار نوعية النشاط الاقتصادي و مكان ممارسته داخليا أو خارجيا أو بين عدة دول، و ايضا اختيار هيكل التمويل باعتمادها الأموال الخاصة أو الاستدانة أو التمويل الاجباري.

الفرع الثالث: المشكالات المرتبطة باتساع نطاق الاقتصاد الموازي.

يتميز الاقتصاد الموازي بمجموعة من الخصائص، و بقدر ما له من مزايا فهو ينطوي على سلبيات كثيرة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الناشطة في الاقتصاد الرسمي، و هي المستهدفة بالتنمية و التطوير من قبل الدول.

أولا. خصائص الاقتصاد الموازي: أبرز ما يتميز به الاقتصاد الموازي هو أنه:

- 1- يتشكل في عمومها من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تعتمد على التعامل النقدي، و التي تتسم بكونها مؤسسات لا تعتمد على رأس مال ضخم، و تعتمد على مهارات متواضعة، و تأخذ شكل وحدات صغيرة تتسم بالبساطة و عدم التعقيد لعدم خضوعها للتنظيم الرسمي من قبل الدولة و الإجراءات التي تحتّمها البيروقراطية؛
- 2- أغلب معاملات مؤسساته موجهة نحو الأسواق الصغيرة، ملبية بذلك الطلب المحلي بأسعار متواضعة، نتيجة انخفاض التكاليف كونها غير خاضعة للضرائب؛
- 3- له قدرة على توفير فرص العمل و الرفع من دخول الأفراد؛

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2011، ص 112.

4- يتسم بمرونة كبيرة لقدرته على التجاوب بسرعة مع تغيرات السوق، بشكل يفوق بكثير القطاع المماثل له الناشط في الاطار الرسمي المقيد بالنظم و القوانين.

ثانيا. **مآخذ الاقتصاد الموازي:** رغم مزاياه، يبقى هذا القطاع غير معني بإجراءات ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، و التي يجب أن ترفق بإجراءات و آليات إدماجه ضمن دائرة القطاع الرسمي، فهو يشكل أحد العقبات التي قد تفشل كل الجهود الهادفة لترقية المؤسسات الناشطة في القطاع الرسمي و يقلل من هوامش نجاحها، فشرط المنافسة تكون في صالحه و على حسابها، إضافة إلى بعض المساوئ الأخرى المصاحبة لنشاط هذا القطاع من أبرزها:¹

1- **زيادة العبء الضريبي على المؤسسات الناشطة في الدائرة الرسمية:** إن انتشار هذا القطاع يساهم في استنزاف قوة الاقتصاد الوطني نتيجة تقليل الإيرادات الضريبية، ما يؤثر سلبا على الموازنة العامة و على الخدمات العامة التي تقدمها الدولة؛ ما قد يدفع إلى رفع الضرائب على المؤسسات الناشطة في القطاع الرسمي بالشكل الذي يحد من أنشطتها، و قد يضعها في مواجهة خيار الإفلاس أو الإنخراط في القطاع غير الرسمي، و الاقتصاد الوطني هو الخاسر في الحالتين؛

2- **تشويه دقة المؤشرات الاقتصادية للدولة:** نتيجة بنائها على معطيات خاطئة تتعلق بمعدلات النمو، معدلات البطالة، معدلات التضخم، معدلات الانتاج، مستوى الأسعار، حسابات الدخل القومي، و خاصة في ظل الوزن الكبير لهذا القطاع في اقتصاديات الكثير من الدول. و كل ذلك سيؤثر على الاستقرار الاقتصادي²، و قد يفشل كل سياسة تنتهجها الدولة في تحقيقها اهدافها، كونها بنيت على أساس غير دقيق.

ثالثا. **مكاسب إدماج الاقتصاد الموازي في الدائرة الرسمية:** ينبغي أن تكون من أولويات سياسة ترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العمل على إدماج هذا القطاع المشكل أساسا من مثيلاتها من المؤسسات في الدائرة الرسمية و ليس القضاء عليه، لأن في ذلك مصلحة لكل من مؤسسات القطاع و الاقتصاد الوطني على السواء:

1- **مكاسب مؤسسات القطاع:** حيث تستفيد من اندماجها في القطاع الرسمي من:

(أ)- القدرة على النمو و توفير الخدمات و النفاذ إلى الأسواق؛

(ب)- الاستفادة من إمكانات المنافسة؛

(ج)- العمل في ظل تشريع يمنحهم الحوافز الملائمة.³

2- **مكاسب الاقتصاد الوطني:** يؤدي إندماج هذا القطاع في القطاع الرسمي إلى:

(أ)- رفع معدل نمو نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي؛

(ب)- تحسن مستوى جودة السلع المتداولة، لخضوع المؤسسات لآليات الرقابة في القطاع الرسمي؛

(ج)- زيادة قدرة الدولة على تمويل الانفاق العام، لأن دمج القطاع سيوسع من القاعدة الضريبية؛

(د)- زيادة مستوى الادخار و الاستثمار و العمالة، كما أن تحويل الأصول غير الرسمية إلى أصول رسمية سيمكن الدولة من استخدام هذه القيمة الكامنة لأغراض منتجة بفعالية أكبر؛

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 361.

² Schneider Friedrich & Enste Dominik, the shadow economy, cambridge university press, united kingdom, first published 2002, p 170.

³ Galal. A , potential winners and losers from formalization in Egypt , An ECES/ILD conference, cairo, January 18, 2004.

هـ)- ارتفاع أجور العمالة نتيجة زيادة انتاجيتها و تحسن ظروف عملها، كونها تستفيد من الوضع القانوني الخاضعة له، و لا سيما الضمان الاجتماعي.¹

رابعا. دور السياسة الضريبية في إدماج الاقتصاد الموازي في الدائرة الرسمية: تعد السياسة الضريبية أحد أهم أدوات إدماج هذا القطاع في الدائرة الرسمية، كونها تتأثر سلبا بتواجد هذا القطاع، كما أنها قد تكون سببا في تواجده:

1- تأثير السياسة الضريبية بالقطاع غير الرسمي: يساهم هذا القطاع في تقليص الحصيلة الضريبية و الإخلال بمبدأ العدالة:

أ)- تقليص الحصيلة الضريبية: فالمؤسسات الناشطة في اطاره هي مؤسسات لا تقع ضمن دائرة الخاضعين للضريبة، ما يضيع الكثير من الموارد على الخزينة العمومية؛

ب)- الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية: فهو يجبر الدولة على رفع المعدلات الضريبية على المؤسسات الناشطة في الاطار الرسمي لتعويض النقص في موارد الخزينة العمومية، و هو الأمر الذي يكرس الشعور بعدم عدالة النظام الضريبي بالنسبة للمؤسسات الناشطة في الاطار الرسمي في ظل وجود قطاع عريض غير رسمي لا تطاله الضريبة، و قد يؤدي ذلك إلى استفحال حالات التهرب من طرف هذه المؤسسات، و تسرب العديد منها نحو الدائرة غير الرسمية.

2- تأثير القطاع غير الرسمي بالسياسة الضريبية: يعود و جود هذا القطاع إلى عدة أسباب، منها المعاملة الضريبية التي تزيد من عبء الضريبي على المؤسسات، و بشكل عام تأخذ الأعباء الضريبية المسببة لهذه الظاهرة أشكال عديدة منها:

أ)- الأعباء الضريبية المفروضة للبدء في مرحلة تكوين المؤسسات و توسيع الأنشطة الاستثمارية؛

ب)- الأعباء الضريبية و التأمينات المفروضة على العمالة؛

ج)- الأعباء الضريبية المفروضة على عوائد الدخل و غيرها من الضرائب في كل سنة مالية؛

د)- تعقد النظام الضريبي نتيجة تعدد الإجراءات و عدم استقراره، كثرة الدفاتر المحاسبية المطلوب امساكها، و المبالغة في فرض العقوبات و الغرامات على العاملين في القطاع الرسمي.²

تؤدي هذه العوامل إلى احجام الكثير من المستثمرين عن الإندماج داخل الاقتصاد الرسمي،

3- نجاعة السياسة الضريبية في تحجيم الاقتصاد الموازي: لأن السياسة الضريبية أحد أسباب الظاهرة فهي احد مفاتيح

الحل ايضا، من خلال تركيز الاصلاح الضريبي الهادف لجذب هذا القطاع على تجنب العوامل المسببة للظاهرة بدءا من مراجعة

النظام الضريبي و ملاءمته، إعادة النظر في معدلات الضريبة، النظام المحاسبي، أساليب التحصيل الضريبي، و حتى اللجوء إلى

العفو الضريبي، دون أن يكون بالشكل الذي يعتاد عليه الممولين فيتحول إلى دافع للتهرب.³ و ذلك ما كان وراء تعدد الآراء

حول نجاعة هذا الحل:

أ)- فهناك⁴ من أعتبر أن تخفيض معدلات الضريبة أو إدخال أشكال أخرى من الضرائب غير المباشرة، لا يعني بالضرورة القضاء

بشكل نهائي على الاقتصاد الموازي، الذي يتمتع أصحابه فعليا بسعر ضريبي يساوي الصفر. فكل ما هنالك سيعمل على

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق ، ص 364.

² Diaz E " Formalization of Bussiness in Egypt " , formalization of Bussiness and real Estate in Egypt, An ECES/ILD conference, conrad international Hotel, cairo, January 18, 2004.

³ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 20

⁴ محمد أبراهيم طه السقا، الاقتصاد الخفي في مصر، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص 19.

الحد من دخول المزيد من الأفراد لهذا القطاع، و ذلك لوجود قيود أخرى لا تقل أهمية عن الضرائب، و تتمثل في القيود المفروضة لتنظيم ممارسة الأعمال؛

(ب) - أما بحسب البعض،¹ فإن التجارب تشير إلى أن أكثر الإستراتيجيات نجاحا في استدرج الاقتصاد الموازي إلى الدائرة الرسمية هو تخفيض الضرائب، و تبسيط الإجراءات القانونية، فالتشوه في نظرهم ينجم عن تدخل الدولة المفرط في الاقتصاد، ثم استخدام أسلوب العقاب كخطوة ثانية مع ضرورة أن يأخذ طابع التدرج و تبعا لحجم المخالفة، و نتفق مع هذا الرأي لأنه في حالة قيام الدولة بتسهيل إجراءات ممارسة الأعمال في الاطار الرسمي، و قامت بإصلاح ضريبي منطقي يتناسب مع خصوصيات و إمكانيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فإن ذلك سيشجعها على الانضمام للقطاع الرسمي و الاستفادة من مزايا كثيرة، كالقروض و الخدمات التسويقية، و الدعم لزيادة صادراتها و غيرها من المكاسب الأخرى.

الفرع الرابع: المشكلات التنظيمية والإجرائية والإدارية.

يمكن تلخيص أبرز هذه المشكلات في تعدد الأجهزة و ما ينجم عنه من تعقد في الإجراءات، و غياب الموارد البشرية الكفؤة.² أولا. تعدد الأجهزة و تعقد الإجراءات: أبرز ما يترتب عن هذه العقبات هو:

- 1- تعدد الأجهزة المشرفة على الاستثمار وتضارب الاختصاصات فيما بينها في بعض الأحيان، ما يؤدي إلى تعدد مراكز اتخاذ القرار التي يتعامل معها المستثمر، ما يضعه في حيرة وقلق و يزعزع ثقته و رغبته في الاستثمار؛
- 2- تعقد الإجراءات الحكومية المتعلقة بالترخيص للاستثمار والبطء في التنفيذ و التأخير المستمر و المتعمد، ما يؤدي إلى ضياع وقت المستثمر نتيجة البيروقراطية التي تطبع إنجاز المعاملات؛

ثانيا. نقص كفاءة الموارد البشرية المكلفة بإدارة أجهزة الاستثمار و محاباتها للمؤسسات الكبيرة: إضافة إلى غياب الموارد البشرية الكفؤة والمدرّبة في إدارات أجهزة الاستثمار من اجل إنجاز المعاملات بكفاءة عالية، هناك محاباة الأجهزة الإدارية للمؤسسات الكبيرة، حيث أشارت دراسة تمت سنة 1997 إلى أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في غالبية الدول الأفريقية:

- 1- تنشط في بيئة اقتصادية تمييزية؛
- 2- تُستبعد من الحوافز المتاحة للمؤسسات الكبيرة و تخضع لإجراءات بيروقراطية مرهقة؛
- 3- لا تستطيع بصورة دائمة تقريبا، الامتثال لإجراءات الترخيص المرهقة و المعقدة وضوابط تنظيم الاستيراد و الضرائب، و بالتالي لا يمكنها الوصول إلى الحوافز.³

¹ Ukraine, Restoring Growth with Equity : A participatory country economic Memorandum, the international Bank for Reconstruction, world Bank, washinton, 1999, p 24-25.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 368.

² علي هادي عبد الله حدادي، مناخ الاستثمار في الوطن العربي - الواقع والعقبات والآفاق المستقبلية - في المؤتمر العلمي الخامس: نحو مناخ استثماري وأعمال مصرفية إلكترونية جامعة فيلادلفيا - كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان - الأردن 4-5 / يوليو / 2007م.

³ Pule Nthejane , "The process of policy formation in Lesotho". In Franz., J & Oesterdiekoff, P (eds). *SME Policies and Policy formulation in SADC countries*. Botswana Friederich Ebert Stiftung .

- تقرير للأمم المتحدة، مجلس التجارة و التنمية، المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، TD/B/COM.2/ISAR/9 20 APRIL 2000 ص 5.

المطلب الثاني: المشكلات المرتبطة بالسياسة الضريبية.

تعد السياسة الضريبية أكثر السياسات استخداما في الجهود الهادفة لتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة نظرا لقدرتها على المساهمة في تهيئة بيئة أعمال مناسبة لهذه المؤسسات و مساعدتها في تجاوز الكثير من العقبات التي تعترضها ، لكن قد تتسبب لها في العديد من المشكلات سوف نستعرضها من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: ارتفاع مستوى الضغط الضريبي؛
- الفرع الثاني: التهرب الضريبي؛
- الفرع الثالث: الازدواج (التعدد) الضريبي؛
- الفرع الرابع: غياب الشفافية الضريبية،
- الفرع الخامس: التعسف الضريبي و عدم مرونة التشريع الضريبي و انحيازه للمؤسسات الكبيرة.

الفرع الأول: ارتفاع مستوى الضغط الضريبي.

يعد الضغط الضريبي المرتفع أبرز العقبات التي قد تتسبب فيها السياسة الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، عند ترجيحها للهدف المالي للضريبة على بقية الأهداف الأخرى، و هو الأمر الذي يتطلب التوقف عند الظاهرة و محاولة تشخيصها بشكل مختصر:

أولا. تعريف الضغط الضريبي وعوامل تأثيره: إن التأثير السلبي لهذا المؤشر على الاستثمار يستدعي التوقف عند أهم عناصره:

1- تعريف الضغط الضريبي: يعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني،¹ لذلك فإنه في اطار سياسة اقتصادية هادفة لتنمية و تحفيز الاستثمار لابد من البحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لرفع الحصيلة دون إضرار بالمؤسسات الاقتصادية، و يمكن تحقيق هذا التوازن عن طريق إقرار المعدلات و الأوعية الضريبية المناسبة. لذا تهدف دراسة الضغط الضريبي إلى التحكم في التغيرات الناجمة عن الاقتطاعات الضريبية لتفادي انعكاساتها غير المرغوبة على المؤسسة الاقتصادية، خاصة في الظروف التي تزداد فيها الحاجة إلى مصادر جديدة لتمويل الانفاق العام و التي تعد الضريبة إحداها.

2- عوامل تأثير الضغط الضريبي: يعتمد الضغط الضريبي على عاملين اثنين² :

- (أ) - العامل الاقتصادي (المقدرة التكاليفية): يعني قدرة المؤسسة على تحمل الأعباء الضريبية دون الإضرار بمستوى نشاطها أو مقدرتها الإنتاجية،³ و ترتبط المقدرة التكاليفية بشكل وثيق بحجم دخل المؤسسة، فكلما زاد هذا الأخير قل ثقل العبء الضريبي على المؤسسة، ما يجعل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أقل قدرة على تحمل العبء الضريبي؛
- (ب) - العامل النفسي: يتعلق بالمستهلك، فشعوره بوقع العبء الضريبي وحرمانه من الاستهلاك المرغوب فيه نتيجة اقتطاع جزء من مداخله ينعكس مباشرة على الطلب على منتجات المؤسسات.

¹ Alain barrère, Cours D'économie Financière, Dalloz, Paris, 1981,P204.

² علي صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية وآثارها على الاستثمار من خلال إجراءات التحريض الجبائي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 1992، ص 42.

³ رفعت المحجوب، المالية العامة-النفقات العامة والإيرادات العامة-، دار النهضة، القاهرة، 1975، ص 387.

ثانيا. قياس الضغط الضريبي و آثاره: إن معرفة مدى صلاحية مناخ الأعمال للاستثمار تقتضي قياس الضغط الضريبي والآثار التي يحدثها:

1- قياس الضغط الضريبي: يتم قياس الضغط الضريبي على أساس:

(أ) - الاقتطاع الضريبي نسبة إلى مجموع الموارد أو الاقتطاعات العامة للدولة، لكنه يبقى قليل الدقة بسبب صعوبة قياس بعض الاقتطاعات غير الضريبية؛

(ب) - الاقتطاع الضريبي نسبة إلى الدخل الوطني، ويتمثل في حساب معدل مردودية الضرائب إلى الناتج الداخلي الإجمالي دون احتساب الاقتطاعات العامة غير الضريبية (المفهوم الضيق للضغط الضريبي).

و يثير قياس الضغط الضريبي ثلاث صعوبات منهجية:

- تحديد مجموع المداخيل الضريبية: و التي تشمل ضرائب الدولة، الضرائب المحلية، و الأعباء شبه الضريبية؛

- طريقة حساب الناتج الوطني الإجمالي أو الدخل الوطني: نتيجة اختلاف نظم المحاسبة الوطنية و الفلسفة الاقتصادية لكل بلد؛

- تأويل النتيجة النهائية: المتعلقة بارتفاع معدلات الضغط الضريبي، فقد تكون بسبب ارتفاع مستوى الاقتطاعات من ناحية، و ضعف الموارد المتاحة للمؤسسة التي تسمح لها بزيادة الإنتاج من ناحية أخرى، و قد يكون السبب ضعف مستوى الإيرادات الجبائية لأن إقبال كاهل المؤسسات يدفعها إلى التهرب.¹

2- آثار الضغط الضريبي: يؤدي ارتفاع مستوى الضغط الضريبي إلى الحد من فعالية النظام الضريبي في تمكين المؤسسة من تحسين أداؤها و رفع قدرتها التنافسية و يرجع ذلك إلى العوامل التالية:

(أ) - اضعاف القدرة التنافسية: يؤدي الضغط المرتفع إلى إفقاد المؤسسة قدرتها التنافسية؛

(ب) - انخفاض الطلب: تقلص الاقتطاعات الإجبارية من القدرة الشرائية للمستهلكين، فينعكس ذلك على حجم الطلب على منتجات المؤسسة؛

(ج) - تثبيط النشاط الانتاجي: يعمل الضغط الضريبي المرتفع على تثبيط النشاط الإنتاجي للمؤسسة، فالضريبة لها أثر معرقل لعوامل العرض (الاستثمار، عرض العمل،...)، و ينتج عن تثبيط الإنتاج تدهور الأوعية الضريبية و انخفاض الحصيلة الضريبية في حد ذاتها.²

و كثيرا ما تتأثر المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بشكل أكبر بالعبء الضريبي المرتفع الناتج عن الضرائب و الرسوم على مستلزمات الانتاج و غيرها من الضرائب الأخرى، بسبب انعكاس ذلك على تكاليف إنتاجها و قدرتها التنافسية، خاصة أمام مثيلاتها الناشطة في السوق الموازية، و هو ما دفع إلى اعتماد الضرائب التصاعدية حيث فيها تخفيف للعبء الضريبي على المؤسسات الصغيرة، و خصصها ببعض التخفيضات الضريبية سواء في بداية نشاطها أو في مراحل توسعها.

¹ مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1985، ص 176.
² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات،...، مرجع سابق، ص 159.

لذلك يعد الإفراط في تعداد الضرائب وارتفاع معدلاتها وطول وتعدد إجراءات التعامل مع الإدارة الضريبية من أهم عوائق توجيه و تحفيز الاستثمار، بسبب تأثير ذلك على عائد الاستثمار، خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تتميز بضعف قدرتها على تحمل هذا العبء بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة .

الفرع الثاني: التهرب الضريبي.

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من العقوبات التي تحول دون وجود بيئة أعمال قائمة على المنافسة العادلة، فضلا على أنها محدد رئيسيا للمدى الذي قد تصله الدولة في تقديم الدعم للمؤسسات الاقتصادية عبر التحفيز الضريبي، كما أنها أحد العوامل المغذية للضغط الضريبي، فإنتشار الظاهرة يدفع الدول إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض الحصلة المهربة، غير أن ذلك سيضيف أعباء إضافية على المؤسسات الممثلة ضريبيا ما قد يدفعها إلى التهرب، و قد يصل الأمر إلى انسحابها من السوق. لذا سنحاول تناول الظاهرة من خلال العناصر التالية:

أولا. تعريف التهرب الضريبي و أسبابه: بقدر تعدد صور هذه الظاهرة، بقدر ما تعددت العوامل المتسببة فيها:

1- تعريف التهرب الضريبي: التهرب الضريبي هو محاولة التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، و يأخذ شكلان¹:

(أ)- التهرب المشروع : يتم من خلال استغلال الثغرات القانونية دون مخالفة التشريعات الضريبية؛

(ب)- التهرب غير المشروع : يتم من خلال مخالفة التشريعات الضريبية.

قد يكون التهرب الضريبي محليا، و قد يكون دوليا و هو الأخطر في الوقت الحالي بسبب الانفتاح الكبير للاقتصاديات الوطنية، حرية انتقال رؤوس الأموال و الأشخاص بين الدول، و اتساع مجال المعاملات التجارية الإلكترونية.

2- أسباب التهرب الضريبي: يعود التهرب الضريبي إلى عدة أسباب منها :

(أ)- أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي : من بين الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي:

- المغالاة في تعديد الضرائب و رفع معدلاتها، و تعقد التشريعات الضريبية وعدم ثباتها و استقرارها؛

- عدم استجابة التشريعات الضريبية للتغيرات و الاصلاحات التي تعرفها الأنظمة الاقتصادية و السياسية.

(ب)- نقص الوعي الضريبي: نتيجة إحساس الفرد بغياب المقابل وعدم جدوى الإنفاق العام، وغياب العدالة الضريبية.

(ج)- أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية: من بينها:

- نقص الكفاءات و الوسائل المادية و ضعف التنظيم على مستوى الإدارات الضريبية؛

- ضعف التكوين و التأطير، و تفشي الفساد الإداري في مصالح الإدارة الضريبية.

(د)- الظروف الاقتصادية: حيث تتفاقم ظاهرة التهرب في فترات الكساد و تقل في فترات الراج.

ثانيا. آثار التهرب الضريبي و آليات مواجهته: تتعدد آثار التهرب الضريبي كما تتنوع آليات مواجهته كما سنرى فيما يلي:

1- آثار التهرب الضريبي : يترتب على التهرب الضريبي جملة من الآثار السلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الاجتماعي:²

¹ عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية المصرية، القاهرة، 1976، ص 69.
² محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص 69.

أ- الآثار المالية: يحدث التهرب زيفاً في موارد الموازنة العمومية و يسبب لها خسائر معتبرة، و هذا ما يدفع الدولة إلى تقليص الإنفاق العام و الإحجام عن تقديم الإعانات و الإعفاءات الضريبية الموجهة لدعم وترقية المؤسسات، كما أنها قد تلجأ إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض النقص في الإيرادات العامة.

ب- الآثار الاقتصادية: من الآثار الاقتصادية للتهرب:

ب-أ- إعاقه المنافسة: و هو تشوه اقتصادي يحدثه التهرب، فالضريبة المرتفعة التي يتم إسقاطها على المؤسسات يمكنها أن تعطي امتيازاً معتبراً للمؤسسة المتهربة بالمقارنة بالمؤسسة المتمثلة ضريبياً مما يفشل المنافسة بينهما. فهناك من المؤسسات من تلجأ إلى التسيير المحكم و الزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها، و هناك من تلجأ للتهرب للحصول على وسائل التمويل و بيع منتجاتها بأسعار أقل. و من ثم تكون الفرصة أكبر للمؤسسات المتهربة للتفوق على المؤسسات المتمثلة للقوانين الضريبية و إن كانت أحسن منها إنتاجاً وتنظيماً و أفيداً للمجتمع، بسبب تمكنها من تخفيض نفقاتها من خلال التهرب، الأمر الذي قد يعطيها ميزة السيطرة على السوق؛

ب-ب- إعاقه تطور المؤسسة: من آثار إعاقه المنافسة أنها تؤخر تطور المؤسسات، كون التهرب الضريبي يثبط الجهود الهادفة لرفع الإنتاجية، فالمؤسسة التي تريد تعظيم إيراداتها بتطوير وتفعيل طرق إنتاجها و تسييرها قد تحجم عن ذلك حين تعلم بالإمكانيات التي يمكن أن يوفرها لها التهرب الضريبي في هذا المجال؛

ب-ج- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يدفع التهرب الضريبي المؤسسات الاقتصادية إلى توجيه أنشطتها حسب الاعتبارات الضريبية وليس الاعتبارات الاقتصادية، كأن توجهها للقطاعات التي يسهل فيها التهرب عوض الأنشطة التي تساهم في تكوين الثروة و القيمة المضافة، و بذلك يصبح التهرب الضريبي أحد أسباب الركود الاقتصادي¹؛

ب-د- ندرة رؤوس الأموال وتثبيط حافز الاستثمار: ينتج عن إخفاء الإيرادات المهربة و اكتنازها أو تهريبها إلى الخارج ندرة في رؤوس الأموال، كما أن انخفاض الحصيلة الضريبية بفعل التهرب يدفع الحكومات إلى رفع المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة، الأمر الذي قد يؤدي إلى تجاوز المعدلات الضريبية الحدود المحفزة على الاستثمار، ما يضعف الحافز على الاستثمار؛

ب-هـ- الآثار الاجتماعية: يؤدي التهرب الضريبي إلى تدهور عامل الصدق في المعاملات، وتعميق الفوارق الاجتماعية. و الخلاصة أن التهرب الضريبي سواء كان مشروعاً أو غير مشروع هو نتيجة حتمية لنظام ضريبي غير فعال، و يجد من إمكانية قيام الدولة بمنح الإعفاءات للمؤسسات، كما أنه يخل بقواعد المنافسة لصالح المؤسسات المتهربة، و يجد من إمكانية قيام المؤسسات المستوفية لالتزاماتها الضريبية من تحسين جهازها الإنتاجي وتدعيم مكانتها في السوق.

2- آليات مواجهة التهرب الضريبي: لتجنب الآثار المتعددة لظاهرة التهرب الضريبي لابد من:

أ- تحسين فعالية النظام الضريبي عن طريق تبسيط و تحسين تشريعاته و إرسالها على قواعد عادلة؛

ب- تحسين أداء الإدارة الضريبية بتزويدها بالإمكانيات البشرية و المادية اللازمة؛

¹ M DESMYTERRE, les distorsions économique d'origine fiscale éd établissement Emile Bruylant, , Bruxelles , 1985, P 57.

(ج) - تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و الممول بنشر الوعي الضريبي؛

(د) - تفعيل مصالح الرقابة الضريبية، و تعزيز التعاون الدولي لمكافحة الظاهرة.

وتزداد أهمية هذه الإجراءات في ظل تحول ظاهرة التهرب إلى تحد كبير يواجه الأنظمة الضريبية في ظل اتساع دائرة التجارة الإلكترونية و انفتاح الاقتصاديات، و تبقى فعالية الرقابة الجبائية أكثر الوسائل اعتمادا لإحتواء هذه الظاهرة التي تؤثر بشكل كبير على صلاحية بيئة الأعمال.

لذا فإن مواجهة الظاهرة لا بد أن تكون من أولويات السياسة الضريبية الهادفة لتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لكونها أكثر المتضررين من استفحال الظاهرة، فهي لا تتوفر على الكفاءات التسييرية و الامكانيات المالية اللازمة، للاستعانة بالخبراء و الاستفادة من الظاهرة كما هو الشأن بالنسبة للمؤسسات الكبيرة.

الفرع الثالث: الازدواج (التعدد) الضريبي.

ظاهرة الازدواج أو التعدد الضريبي من المشاكل التي تثار عند تصميم أي نظام ضريبي، و ليس هناك فرق بين الازدواج الضريبي المحلي أو الدولي فكلاهما يمارس تأثيره السلبي على المؤسسة، فتحفيز استحداث الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة يستهدف أيضا إعدادها لإمكانية تدويل نشاطها، و هذا يستدعي تعريف الظاهرة و أثرها من خلال العناصر التالية:

أولا. مفهوم الازدواج الضريبي و شروط تحققه: للازدواج الضريبي مفهومه الخاص و شروط تحققه كما سنرى فيما يلي:

1- تعريف الازدواج الضريبي: يقصد بالازدواج الضريبي "فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في النوع أو الطبيعة على نفس المؤسسة و على نفس الوعاء لأكثر من مرة و على ذات المدة المستحقة عنها الضريبة"¹. و يكون الازدواج الضريبي دولي عند خضوع نفس الدخل أو بعض عناصره لضرائب أكثر من دولة في نفس مدة استحقاق الضريبة.²

2- شروط تحقق الازدواج الضريبي: تتمثل شروط تحقق الازدواج الضريبي في:

(أ) - وحدة الضرائب المفروضة: باختلاف الضرائب المفروضة على نفس مال الممول ينفي و جود الازدواج الضريبي.

(ب) - وحدة الشخص الخاضع للضريبة: يخرج من نطاق الازدواج الضريبي الضرائب المفروضة بالاشتراك بين شخصين، بحيث يتحمل كل شخص الضريبة المستحقة عن الجزء العائد إليه من الدخل.

و تثار هنا حالة إخضاع مداخيل شركات الأموال إلى الضريبة على أرباح الشركات، وإخضاع نفس المداخيل عند توزيعها على الشركاء إلى الضريبة على الدخل، فإن كان هذا الازدواج الضريبي لا يعد ازدواجا من الناحية القانونية لأن الشركة شخص معنوي و المساهم شخص طبيعي أي أن الضريبة تتعلق بشخصين مستقلين، لكن من الناحية الاقتصادية يعتبر ازدواج ضريبي لأن المادة الخاضعة هي نفسها في الحالتين.

(ج) - وحدة المال الخاضع للضريبة و مدة فرضها: يتحقق الازدواج الضريبي بخضوع نفس المال لنفس الضريبة أكثر من مرة في نفس المدة التي تحققت فيها المادة الخاضعة للضريبة.

¹ عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، دار النهضة العربية، 1998، ص 116.

- نزيه عبد المقصود ميروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002، ص 224.

² السيد عبد المولى، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية، دار النهضة العربية، 1990، ص 15.

- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، ITCIS، الجزائر، 2010، ص 145-148.

- نزيه عبد المقصود ميروك، مرجع سابق، ص 130.

ثانيا. أنواع الازدواج الضريبي و آثاره: تتمثل أنماط و آثار الازدواج الضريبي في ما يلي:

1- أنواع الازدواج الضريبي: هناك من يميز بين الازدواج الضريبي القانوني و الازدواج الضريبي الاقتصادي¹، غير أنه عادة ما يتم تصنيف الازدواج الضريبي بحسب معيار الإقليمية إلى:

أ- الازدواج الضريبي الداخلي: هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الواحدة، و قد يكون مقصودا إذ تعتمد السلطة إحدائه لتحقيق بعض الأهداف منها:

- الحاجة إلى إيرادات استثنائية لمواجهة ظروف طارئة، و للتمييز في المفاضلة الضريبية للمداخل تبعاً لمصدرها؛
- زيادة الأعباء على بعض المؤسسات للحد من منافسة المؤسسات الكبيرة مثلاً للمؤسسات الصغيرة؛
- تجنب رفع المعدلات الضريبية مباشرة و استبدال ذلك بفرض ضريبة مشابهاة.

ب- الازدواج الضريبي الدولي: هو ذلك الازدواج الذي يتم بين دولتين أو أكثر، و قد يكون مقصودا و قد يكون غير مقصود، فبالنسبة للازدواج غير المقصود يكون نتيجة عدم التنسيق الضريبي ما بين الدول، حيث تقوم كل دولة بتشريع أحكامها الضريبية دون مراعاة تشريعات باقي الدول، أما الازدواج المقصود فيكون بهدف تحقيق:

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل؛
- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية لكفاية رأس المال الوطني أو منع خروج رؤوس الأموال الوطنية لحاجة المؤسسات المحلية إليها .

و تتجلى الأسباب الرئيسية للازدواج الضريبي الدولي في²:

- اختلاف معايير الخضوع للضريبة: نتيجة تباين معايير تحديد الوعاء الضريبي، ما قد يؤدي إلى تراكم الضرائب في أكثر من دولة لنفس الشخص أو لنفس الدخل و في نفس الفترة الزمنية؛
- اختلاف تفسير المصطلحات التقنية: نتيجة اختلاف التشريعات الضريبية حول المفاهيم الضريبية الأساسية مثل الإقامة، الموطن، و المنشأة الدائمة. فبعض القوانين الضريبية الوطنية تركز في تحديدها للموطن الضريبي على فكرة الإقامة الرئيسية في حين يركز البعض منها على فكرة موقع المصالح الرئيسية للممول أو حصوله على دخل مصدره تلك الدولة³؛
- اختلاف التنظيم التقني لضرائب الدخل: يؤدي التباين في التنظيم التقني لضرائب الدخل إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي، بسبب تأثيره على تحديد معايير الخضوع للضريبة، فعادة ما يؤخذ بمعيار المصدر أو الإقليمية بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بمعيار الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة ذات الطابع الشخصي؛
- ظهور التجارة الإلكترونية: أدى إلى ارتفاع درجة احتمال حدوث الازدواج الضريبي على نفس المعاملة التجارية الإلكترونية الواحدة، نظراً لاختلاف مكان دفع قيمة المعاملة التجارية عن موطن الشركة المستفيدة منها، إذ ترى كل دولة أحقيتها في فرض الضريبة.⁴

¹ Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 6^{ème} éd, éd Francis Lefebvre, paris, 2004, p 122.

² محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2005، ص 68.

³ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 103.

⁴ Jean-Raphael phllas, le vade Mecum de la fiscalité internationale, éd ems, management société, paris, 2002, pp 20-21.

- عبد الفتاح دحمان و من معه، التنافسية الجبائية و آثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية، في: مجلة دفتار السياسات و القوانين، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 5، جوان 2002، ص 287.

2- آثار الازدواج الضريبي: ينتج عن الازدواج الضريبي الآثار الآتية:

- (أ) - زيادة العبء الضريبي على المؤسسة: فيعيق نشاطها و يحد من دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار؛
 - (ب) - تضييق الاستثمار: فهو يشكل عاملا مثبطا للاستثمار المحلي و عائقا أمام تدفق الاستثمار الأجنبي، بسبب تأثيره السلبي على العائد الذي يرغب المستثمر في تحقيقه، الامر الذي قد يدفعه إلى الاحجام عن الاستثمار؛
 - (ج) - عدم عدالة توزيع العبء الضريبي: يؤدي الازدواج الضريبي القانوني إلى توزيع العبء الضريبي توزيعا غير عادل بين المستثمرين داخل الدولة الواحدة، بينما يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى التوزيع غير العادل للعبء الضريبي بين المستثمرين المحليين و المستثمرين الأجانب؛
 - (د) - تقييد حركة رؤوس الأموال: الإزدواج الضريبي ينعكس سلبا على منافع الدول المتقدمة والدول النامية على السواء، لأن انتقال رؤوس أموال الدول المتقدمة للاستثمار في الدول النامية يمكنها من تصريف فائض مدخراتها في فرص استثمارية مرحة ويجنبها ما يحدثه بقاء هذا الفائض داخلها من آثار انكماشية تضر بالاقتصاد الوطني، في ذات الوقت تستفيد الدول النامية من استغلال موارد الانتاج المعطلة لديها بسبب ندرة رؤوس الاموال اللازمة لاستغلالها.¹ لذلك لا بد من العمل على معالجة الظاهرة داخليا من خلال وضع التشريعات التي تمنع حدوثها، و خارجيا من خلال التنسيق الجبائي الدولي أو التوحيد الجبائي أو عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية.²
- الفرع الرابع: غياب الشفافية الضريبية .

يقتضي نجاح السياسة الضريبية في دورها التحفيزي و التوجيهي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة توفر نظام ضريبي شفاف، لدوره في تخفيف العبء الضريبي عليها.

أولا. مفهوم الشفافية الضريبية و أسباب غيابها: تعد الشفافية الضريبية من مميزات النظام الضريبي الفعال لما لها من مزايا، وهناك العديد من العوامل التي تفقد النظام الضريبي هذه الخاصية:

1- مفهوم الشفافية الضريبية: تعني تجنب التشريعات الضريبية التعقيد الزائد و ضرورة وضوح القوانين والقواعد التنظيمية من جهة، و تجسيدها عمليا من جهة أخرى. لأنه غالبا ما تشير التقارير و التجارب في مجال شفافية المالية العامة بوجه عام إلى أن جانب الضعف الرئيسي غالبا ما يكون في عدم فعالية تنفيذ القوانين و القواعد التنظيمية و ليس في القوانين ذاتها، و لذلك فإن استخدام السياسة الضريبية كأداة لتشجيع الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة يتوقف على تنفيذها من قبل نظام ضريبي شفاف بعيدا عن التعقيد.

2- أسباب غياب الشفافية الضريبية: يعود غياب الشفافية الضريبية إلى توفر مجموعة من العوامل أبرزها:

(أ) - كثرة و تلاحق و تشتت التشريعات و الضرائب: ما يجعل من العسير على المستثمر و أعوان الإدارة الضريبية الامام بها، فيتعقد النظام الضريبي و يتعذر فهمه و تتعدد اجراءاته فيتحول إلى عائق للاستثمار بدل المشجع له؛³

¹ عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار النهضة العربية، 1997، ص 320 .

² Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, op-cit, p 122.

³ عطية عبد الحلیم صفر، مرجع سابق، ص 114 .

(ب)- تعدد الضرائب و اختلاف قواعد ربطها: ينجم عن ذلك اختلاف طرق تحديد الأوعية الضريبية و تعدد إجراءات و طرق الطعن؛

(ج)- تعدد المصالح و الإدارات المختصة في الضريبة: تؤدي العوامل السابقة إلى تعدد المصالح الضريبية، فتطول و تتعقد الاجراءات التي يتعين علي المستثمر اتباعها، ما قد يدفعه إلى الاحجام عن الاستثمار.

و من شأن هذه التعقيدات أن تعيق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لعدم قدرتها على تجاوزها، لذلك فإن المساعي الهادفة لتنمية هذا النوع من المؤسسات يجب أن تتم في ظل نظام ضريبي:

- يتسم بالبساطة و الوضوح، و يعتمد أبسط الطرق و أسهلها لتقدير الضريبة و تحصيلها؛

- يوفر للإدارة الضريبية العدد الكافي من العاملين المتمرسين الملمين بالقوانين الضريبية المدركين لدور الضريبة في الحقل الاقتصادي، لا سيما في ظل طبيعتها المزدوجة التي قد تجعلها عامل تنشيط للاستثمار، وقد تجعلها عامل تثبيط له.

ولتعد النظام الضريبي أثر سلبى أيضا على الحصيلة الضريبية، حيث يجعل من عملية التحصيل صعبة و مكلفة، كما أنه يزيد من التهرب الضريبي بسبب الضغط الضريبي النفسي الذي يولده لدى المستثمر.

ثالثا.مزايا الشفافية الضريبية: يعد توفر نظام ضريبي شفاف من العوامل الهامة في بيئة الأعمال المناسبة لتنمية الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة، لأن الشفافية الضريبية تستهدف تحقيق ما يلي:

1- الحد من الفساد الإداري و المساعدة على تطبيق مبدأ المساءلة: نتيجة وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف بالضريبة مما يحول دون تلاعب موظف الادارة الضريبية بمقدار الضريبة، فالمكلف يكون على اطلاع بالقوانين و التعليمات، كما يسهل تطبيق مبدأ المساءلة في ظل وضوح القوانين؛

2- تخفيض كلفة الاقتطاع و التحصيل الضريبي: نتيجة خفض الكلفة الناجمة عن إعتراض المكلف على الضريبة المفروضة و الإجراءات الإدارية الأخرى المصاحبة للمنازعات الضريبية؛

3- زيادة الوعي الضريبي لدى الممول: فمفهوم الشفافية الضريبية يتمحور حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تتيح للمكلف الاطلاع على القوانين و التنظيمات و اجراءات التحاسب و تقدير و اقتطاع الضريبة، و ذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها ادارة الضرائب، حيث يصعب على الممول تفسير القانون الضريبي ما لم يطلع على التعليمات التي ترافقه و توضح كيفية تطبيق القاعدة القانونية.¹

4- الارتباط الوثيق بين الشفافية و مبادئ الضريبة: إن ما يزيد من أهمية توفر عامل الشفافية في النظام الضريبي ليكون نظاما جاذبا لإستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي تلك العلاقة الوثيقة التي تربط بين الشفافية و بين قواعد و مبادئ الضريبة كما يوضحه الجدول التالي:

¹ صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، بحث منشور من قبل هيئة النزاهة في العراق، متاح على الموقع الالكتروني www.nazaha.iq/pdf_up/1532/pp-1.pdf تم الاطلاع عليه بتاريخ 25. 12. 2013.

الجدول رقم (11): العلاقة التي تربط مبادئ الضريبة بمفهوم الشفافية.

قاعدة اليقين	ضوابط الشفافية الضريبية
<ul style="list-style-type: none"> - أن تكون الضريبة معلومة و واضحة للمكلف. - أن تكون القوانين والأنظمة و القرارات متاحة للمكلفين من خلال وسائل النشر المختلفة. - اتسام التشريعات الضريبية بالوضوح الذي يتيح لعامة الناس فهمها و استيعابها، و لهذا دور هام في و فرة حصيللة الضريبة. - معرفة المكلف بالوعاء الذي تفرض عليه الضريبة و مقدار الضريبة و وقت و كيفية دفعها و غير ذلك من الأمور المتصلة بالضريبة . 	<ul style="list-style-type: none"> - هذا المبدأ له ارتباط وثيق بمفهوم الشفافية كونه يقتضي و ضوح الضريبة و معلوميتها للمكلف، و أن تكون القوانين و التشريعات متاحة للمكلف من خلال وسائل النشر المعروفة فضلا عن إتسامها بالوضوح و البساطة.
قاعدة الاقتصاد في النفقات	ضوابط الشفافية الضريبية
<ul style="list-style-type: none"> - اتسام تطبيق الضريبة بالسهولة و المرونة و تجنب الاجراءات و التعقيدات الروتينية التي تحمل الادارة الضريبية نفقات باهظة في سبيل تحصيل الضريبة. - أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع حصيلتها قدر الامكان حتى لا يصبح فرض الضريبة عديم الأهمية عند ارتفاع تكاليف التحصيل بشكل يقلل بشكل كبير من ايرادات الإدارة الضريبية. 	<ul style="list-style-type: none"> - هذه القاعدة لها ارتباط وثيق بالشفافية حيث ينجم عنها خفض التكاليف الناجمة عن الاجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المكلف.
قاعدة الملائمة في التحصيل	ضوابط الشفافية الضريبية
<ul style="list-style-type: none"> - تقتضي هذه القاعدة تلاءم أحكام الضريبة مع ظروف المكلف من حيث: - اختيار الوعاء الضريبي. - أسلوب تحديد الوعاء. - كيفية تحصيل الضريبة و موعدها و إجراءاتها. 	<ul style="list-style-type: none"> - مراعاة ظروف المكلفين بحسن العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف و هذا له أثر كبير في نفسية المكلف و هو ما تتطلبه الشفافية الضريبية، و هذا ما يشجع على الاستثمار من جهة و يساعد على الحد من عملية التهرب الضريبي.
قاعدة العدالة	ضوابط الشفافية الضريبية
<ul style="list-style-type: none"> - الأفراد غير المتماثلين في مقدرتهم الاقتصادية يجب أن يعاملوا ضريبيا بصورة مختلفة. - المساواة في المعاملة الضريبية على الأفراد الذين في مستوى اقتصادي واحد. - النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي تترتب عليه معاملة يقتنع أغلبية المكلفين بعدالتها. 	<ul style="list-style-type: none"> - شعور المكلف بعدالة الضريبة و بأنها تعود عليه بالمنفعة يحفزها على دفع الضريبة كاملة و عدم اللجوء الى التهرب من دفعها و هذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية فالإنصاف في فرض الضريبة و عدم التمييز و التحيز و مراعاة قدرة المكلف الاقتصادية له عامل نفسي يساعد ليس فقط في أخذ القرار الاستثماري و انما ايضا في ضبط سلوك المستثمر ضريبيا.

المصدر: صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، بحث منشور من قبل هيئة النزاهة في العراق، متاح على

الموقع الالكتروني www.nazaha.iq/pdf_up/1532/pp-1.pdf تم الاطلاع عليه بتاريخ 25. 12. 2013.

من خلال الارتباط العلائقي بين الشفافية و مختلف مبادئ الضريبة، يتضح ثقل بيئة الاعمال بالنسبة للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة في ظل سيادة نظام ضريبي غير شفاف، إذ يتحول إلى عامل طرد للاستثمار و ليس عامل جذب.

5- جذب الاستثمارات و زيادة الحصيللة الضريبية: يساهم توفر العوامل السابقة في توفير بيئة أعمال مساعدة على جذب

الاستثمارات الأجنبية والمحلية، زيادة الايرادات الضريبية، و الحد من التهرب لثقة الممول في النظام الضريبي؛

رابعا. آليات تحقيق الشفافية الضريبية: بحسب دليل شفافية المالية العامة لصندوق النقد الدولي مثلا تقتضي شفافية النظام

الضريبي توفره على ما يلي:¹

1- إخضاع التوقيع الضريبي لسلطة القانون: تجسيدا للمبدأ الدستوري القاضي بعدم فرض أية ضريبة دون الإستناد إلى أساس

قانوني واضح، و إخضاع التطبيق الإداري للقوانين الضريبية لضمانات إجرائية مثل حقوق الممولين و إجراءات النزاع

الضريبي، وينبغي أن تحدد القوانين الضريبية بوضوح صلاحيات و حدود الإدارة الضريبية فيما يتعلق ب :

¹ صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007 ، ص 40.

(أ)- الرقابة و طلب المعلومات من الممولين وباقي الأطراف من بنوك و غيرها؛

(ب)- تطبيق الأساليب غير المباشرة في تحديد الدخل و المبيعات؛

(ج)- منح الممولين حق الاعتراض على التقديرات الضريبية على الممتلكات أو غير ذلك من القرارات الإدارية؛

(د)- وضع الاطار القانوني للضرائب حسب القدرات الإدارية المتاحة.

2- التحديد الدقيق للإلتزامات الضريبية: ينبغي أن تكون القوانين الضريبية منظمة جيدا و مشتملة جميع العناصر اللازمة

لتعريف الإلتزامات الضريبية و تحديد اجراءات التحصيل. و للحد من حجم القوانين الضريبية ودرجة تشعبها يفضل بصفة

عامة أن يكون شرح صلاحيات الادارة الضريبية موضحا بالتفصيل في المبادئ التوجيهية الادارية المنشورة أو بيانات

السياسات أو الأحكام المعنية بهذا الشأن بدلا من تضمينها بالتفصيل في صلب القوانين الضريبية؛

3- اقرار ضمانات و حقوق الممولين: فالقوانين الضريبية يتوجب عليها منح الممولين الحقوق و الضمانات التالية:¹

(أ)- **السرية:** تعني الحق في أن تولي السلطات الضريبية أكبر قدر ممكن من السرية للمعلومات الشخصية للمكلف سواء أكان

شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا؛

(ب)- **الاعلان:** يعني حق الممول في تلقي اشعار بالتقدير الضريبي أو أي قرار قضائي أو أي إجراء بالتحصيل خصما من أصوله؛

(ج)- **التفسير:** يعني الحق في حصول الممول على تفسير للأسلوب الذي اعتمده الإدارة الضريبية في التقدير الضريبي و أسباب

قرار التحكيم؛

(د)- **التظلم:** يعني الحق في الطعن الاداري المستقل و الطعن في الحكم النهائي؛

(هـ)- **التمثيل:** يعني الحق في أن تمثل الممول جهة مؤهلة (محاسب، محامي، ..) في معاملاته مع الادارة الضريبية.

(و)- **ضمانات تعويض مخاطر التغيرات غير المواتية في النظام الضريبي:** حتى يتمكن المستثمرون من حماية أنفسهم من

التغيرات غير المواتية في النظام الضريبي، يمكن أن تشتمل الاتفاقات مع الشركات الخاصة على بنود بشأن استقرار المالية العامة

تنص على تجميد النظام الضريبي على ما هو عليه وقت ابرام الاتفاق أو ضمان نوع من التعويض في حالة حدوث تغيير في

الضرائب، ومثل هذه البنود تقلل المخاطر بالنسبة للمستثمرين وقد تزيد من تدفق الاستثمار، و لكنها تحد من مرونة السياسة

الضريبية و قد تؤثر على التصميم العام للنظام الضريبي²؛

و ينبغي أن ينص القانون صراحة على هذه الحقوق، و يمكن أن تحدد هذه الحقوق أيضا في ميثاق الممول أو غيره من

المطبوعات التي تستخدم بغرض إعلام الممولين بحقوقهم و إلتزاماتهم الضريبية، و يجب وضع الإدارات الضريبية موضع المساءلة

عن أدائها بما في ذلك الإجراءات الإدارية التقديرية؛

4- تحديد قواعد تحصيل الإيرادات الضريبية: ينبغي أن يتم ذلك ضمن الشرط التالية:

¹ صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، مرجع سابق، ص 41.

² نفس المرجع، ص 42.

أ- تيسير الاطلاع على القوانين: و يتم ذلك عبر تيسير الاطلاع على القوانين و القواعد التنظيمية المتعلقة بتحصيل الإيرادات الضريبية و غير الضريبية من خلال اتاحة الفرصة للاطلاع العام على القوانين و القواعد التنظيمية و الوثائق المتعلقة بالتفسير الاداري للقوانين. مع ضرورة أن تكون هذه القوانين سهلة الفهم، و خالية من التعقيدات، حتي تساعد على تحقيق الشفافية الضريبية و تحد من الصلاحيات الاجتهادية في تفسيرها من طرف الهيئات الضريبية؛

ب- تزويد الممولين بالضريبة بمواد تفسيرية حديثة للقوانين: و يكون ذلك في صورة تعليمات و كتيبات تقوم الادارة الضريبية بإعدادها، و ينبغي أن يكون أعوان الادارة الضريبية و اطاراتها قادرين على تقديم المشورة و المساعدة المهنية التي تمكن الممولين من استيعاب حقوقهم و التزاماتهم الضريبية. و قد وجدت الكثير من الدول أنه من الملائم تزويد الممولين بناء على طلبهم، بقرارات مسبقة بشأن المعاملة الضريبية المتوقعة في التقدير الضريبي التالي للتعاملات التي يرغبون القيام بها، و يجب الاعلان عن تلك القرارات في حالة العمل بهذا الأسلوب (المحرر الجبائي في الجزائر).

5- تحديد الاستثناءات من تطبيق القوانين الضريبية: يجب اعلان أي استثناء من تطبيق القوانين الضريبية، فكون الاعفاءات أو الاستقطاعات أو المعدلات الخاصة عادة ما تكون جزءا من القانون الضريبي، فإنه يتوجب نشرها و اتاحتها للاطلاع العام، غير أنه بحسب خبراء صندوق النقد الدولي فإنه كلما زاد عدد الاعفاءات زادت درجة تعقد النظام الضريبي و أتسع مجال التفسير أمام القانون، الأمر الذي ينخفض معه مستوى الشفافية الضريبية.¹

6- التحديد الواضح لمعايير الصلاحيات الاجتهادية للإدارة الضريبية: ينبغي التحديد الواضح لمعايير التطبيق الاداري التي تسترشد بها الادارة في ممارسة الصلاحيات الاجتهادية (التقديرية) الادارية عند تطبيقها القوانين الضريبية ليسهل فهمها، مع تجنب الحوافز الضريبية التي تنطوي على درجة كبيرة من الصلاحيات الاجتهادية الادارية و التفاوض بشأن الالتزامات الضريبية على أساس كل حالة على حدة بين أعوان الادارة و المكلفين بالضريبة، لافتقار هذه الممارسات إلى الشفافية و ما تنطوي عليه من احتمالات الفساد، و هنا ينبغي وضع أحكام مناسبة لمعاملة المكلفين الذين يعجزون على الامتثال للقواعد المعقدة و تسوية القضايا الضريبية، و الاتفاق على جداول زمنية للدفع بالتقسيط و اسقاط المبالغ غير القابلة للتحصيل مع اقتران كل ذلك بضمانات إجرائية.²

إن توفر العوامل السابقة في النظام الضريبي تكسبه درجة عالية من الشفافية الضريبية التي تعد من أهم ما يجب أن يتوفر في مناخ الأعمال للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، إذ يمكنها ذلك من:

أ- ترتيب التزاماتها الضريبية، فتقلل من احتمالات وقوعها تحت طائلة التعسف الضريبي؛
ب- تجنب الأخطار الضريبية المترتبة عن سوء تسيير الضريبة الناتج عن تعقد النظام الضريبي، و نقص الكفاءة التسييرية التي تعد من أهم العقبات التي تواجهها هذه المؤسسات.

و بذلك تبرز أهمية النظام الضريبي الشفاف في إنجاح دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار، فتعقد النظام الضريبي و عدم وضوحه يصعب من تطبيقه عمليا، و يكون مدعاة لاستفحال التهرب الضريبي، التعسف الضريبي، الفساد الضريبي و الرشوة، و ارتفاع كلفة الامتثال الضريبي.

¹ صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، مرجع سابق، ص 44-45.

² نفس المرجع، ص 45.

و إذا كان بإمكان المؤسسات الكبيرة الحجم استغلال أوضاع كهذه لصالحها و إن حملها ذلك كلفة إضافية، فإن ما تجنيه من عوائد التهرب يتجاوز تلك الكلفة بكثير، و تبقى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أكبر ضحايا هذا الوضع، فتوضع قدرات مسيرها و ضعف امكانياتها، يحول دون استعانتها بالخبراء و المختصين لتمكينها من تجنب الضريبة، و جعلها بالتزاماتها و حقوقها الضريبية يجعلها عرضة لتعسف المرتشين من موظفي الضرائب.

الفرع الخامس: التعسف الضريبي و عدم مرونة التشريع الضريبي و انحيازه للمؤسسات الكبيرة.

تعميق نمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة جملة من المعوقات الضريبية الأخرى المرتبطة بعدم مرونة التشريع الضريبي و انحيازه للمؤسسات الكبيرة، فضلا عن التعسف الضريبي الذي قد تتعرض له.

أولا. عدم مرونة التشريع الضريبي و انحياز السياسة الضريبية للمؤسسات الكبيرة: إن عدم استجابة التشريع الضريبي للتغيرات الحاصلة في مناخ الأعمال، و تحيزه للمؤسسات الكبيرة، يعيق استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

1- عدم مرونة التشريعات الضريبية: يعني جمودها و عدم استجابتها للتغيرات الحاصلة في محيطها؛

2- انحياز التشريع للمؤسسات الكبيرة: من خلال تقديم الحكومة لامتيازات ضريبية لصالح المؤسسات الكبيرة و إقصاء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة منها، كالتحفيزات الممنوحة في الجزائر لتجمع الشركات؛

ثانيا. التعسف الضريبي و ارتفاع كلفة الامتثال الضريبي: يعد التعسف الضريبي و ارتفاع كلفة الامتثال الضريبي من العوامل التي تعيق الاستثمار:

1- التعسف الضريبي: إن التعسف في تقدير الضرائب بغض النظر عما إذا كان أصحاب المؤسسات يمسكون الدفاتر المحاسبية أم لا، يفقدها مصداقيتها و يحولها إلى مصدر لكلفة مالية دون تحقيق نفع للمؤسسة، و يحول الطعن في مقدار الضريبة إلى قاعدة بدل الاستثناء، و هذا بدوره يمثل مصدر كلفة إضافية تتحملها المؤسسة خاصة في الأنظمة الضريبية التي تتميز بتعدد و طول إجراءات المنازعات الضريبية، مع الإشارة إلى أن التعسف الضريبي قد يأخذ شكلين:

(أ)- المغالاة في تقدير الضرائب لإرهاب المكلف وإجباره على الدخول في مساومات مع أعوان الإدارة الذين قاموا بتقدير الضريبة ثم منحه تنزيلات لقاء رشاوى، و هي أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية الباحثة عن الفعالية، حيث فيها خداع لأصحاب المؤسسات بإيهامهم باستفادتهم من تخفيضات في مبلغ الضريبة لكنهم يكونون قد دفعوا الضريبة بشكل قانوني حتى بعد تلك التنزيلات.

(ب)- الشكل الثاني للتعسف هو لجوء أعوان الإدارة الضريبية إلى المبالغة في تقدير الضريبة خوفا من اتهامهم بالرشوة و هو سلوك يكشف عن خلل كبير في النظام الضريبي.

2- ارتفاع كلفة الامتثال الضريبي: هو محصلة كل العقبات السابقة، و قد يفقد السياسة الضريبية دورها التحفيزي و التوجيهي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على وجه الخصوص.

المبحث الثالث: سياسات ترقية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

خُصت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر بكثير من التدابير الهادفة لتوفير بيئة استثمارية مناسبة لها، و قد طالت هذه التدابير الاطار التشريعي و المؤسسي، و تم إعداد العديد من برامج و سياسات الدعم و التأهيل التي كانت السياسة الضريبية جوهر أدواتها، غير أنه سيتم التركيز في هذا المبحث على الجهود المبذولة خارج اطار هذه السياسة، و ذلك من خلال العناصر التالية:

- **المطلب الأول: الإطار التشريعي؛**

- **المطلب الثاني : الإطار المؤسسي و التنظيمي؛**

- **المطلب الثالث : برامج و سياسات الدعم و التأهيل.**

المطلب الأول: الإطار التشريعي.

تشير غالبية البحوث الاقتصادية التي تناولت موضوع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر إلى أن الاهتمام الفعلي بالإطار التشريعي لهذه المؤسسات بدأ مع صدور القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة سنة 2001، غير أن ترسانة التشريعات التي عرفتها الجزائر قبل هذه التاريخ كانت فيها العديد من الإشارات الى أن هناك جهود بذلت لوضع إطار تشريعي يهدف الى ترقية هذا النوع من المؤسسات، و قد اثرتا تقسيمها بحسب المراحل التي مر بها النظام الضريبي الجزائري تقيدا بطبيعة هذه الدراسة وفق العنصرين التاليين:

- **الفرع الأول: الإطار التشريعي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة قبل الاصلاح الضريبي لسنة 1991م؛**

- **الفرع الثاني: الإطار التشريعي لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بعد الاصلاح الضريبي لسنة 1991م.**

الفرع الأول: الإطار التشريعي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة قبل الاصلاح الضريبي لسنة 1991م.

مر الاهتمام التشريعي بمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة خلال هذه الفترة بعدة محطات تعكس توجهات السياسة الاقتصادية للدولة، يمكن إيجازها في ثلاث مراحل اساسية:

أولا. المرحلة الأولى (1962م- 1979 م): ورثت الجزائر غداة الاستقلال منظومة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

بلغ عددها بحلول 1964 حوالي 1120 مؤسسة¹ و لأن معظمها كان مملوكا للفرنسيين، فإنه بهجرتهم الجماعية بعد

الاستقلال بقي جلها دون حركية إقتصادية، الأمر الذي استدعي خلق الاطار القانوني الذي تنشط في إطاره، و أبرز

النصوص التشريعية التي صدرت في هذه المرحلة هي:

1- تشريعات حماية الأملاك الشاغرة: و شملت النصوص التشريعية المتعلقة بالمجالات التالية:

(أ)- تسيير و حماية الأملاك الشاغرة بموجب الأمر رقم 62/20 بتاريخ 21.08.1962؛

(ب)- لجان التسيير في المؤسسات الزراعية الشاغرة بموجب المرسوم رقم 62/02 بتاريخ 22.10.1962؛

¹ عثمان لخلف، دور و مكانة الصناعات الصغيرة و المتوسطة في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1994، ص 14.

- الطيب داودي، دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التنمية الواقع و المعوقات (حالة الجزائر)، في : مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1 ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 11، 2011، ص 71.

- (ج) - لجان التسيير في المؤسسات الصناعية بموجب المرسوم رقم 62/38 بتاريخ 22. 11. 1962.¹
- 2- قانون ترقية الاستثمار لسنة 1963:** صدر هذا القانون تحت رقم 63/277 بتاريخ 26. 07. 1963، وهو أول قانون استثمار عرفته الجزائر بعد الاستقلال، وكان موجها لجذب الاستثمار الأجنبي بحصره الاستفادة من الضمانات والامتيازات على إستثمارات رؤوس الأموال الأجنبية مهما كان مصدرها، و من الامتيازات الضريبية التي أقرها:²
- (أ) - الإعفاء الكلي أو الجزئي من حقوق نقل الملكية بالنسبة للمشتري؛
- (ب) - الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة خمسة سنوات على الأكثر؛
- (ج) - إعفاء التجهيزات و المعدات المستوردة الضرورية لقيام النشاط الاستثماري من الرسوم و الحقوق الجمركية؛
- (د) - إعفاء المعدات و التجهيزات من الرسم الإجمالي الوحيد على الانتاج لمدة خمسة سنوات على الأكثر.
- رغم مزايا هذا القانون، غير أنه لم يسهم في تطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، لأن التوجه الاقتصادي لهذه المرحلة كان ينتهج سياسة صناعية تركز على الشركات الوطنية الضخمة على أمل نجاحها في تحقيق التنمية الاقتصادية، تمويل السوق الوطنية بالمواد الضرورية، و رفع مستوى المعيشة للسكان. و قد عرفت هذه المرحلة إنشاء العديد من الشركات الكبيرة منها: الشركة الوطنية للنفط و الغاز، الشركة الوطنية للحديد و الصلب، و الشركة الوطنية للصناعات النسيجية. و نجم عن هذه السياسة تهميش نسبة كبيرة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.³
- و بشكل عام فإن هذا القانون قد فشل في تحقيق أهدافه بحيث لم يتحصل على الاعتماد سوى مشروعين إستثماريين فقط⁴، و يرجع إحجام المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الجزائر إلى التوجه الاشتراكي الذي إنتهجه الجزائر حيث سيطرة الدولة على الاقتصاد و إمكانية تأميم الأملاك؛ الأمر الذي أدى إلى تردد الأجانب عن الاستثمار في الجزائر.⁵
- 3- قانون الاستثمار لسنة 1966:** صدر بموجب القانون رقم 66/284 بتاريخ 15. 09. 1966، بسبب ضعف نتائج قانون الاستثمار لسنة 1963، و استهدف المستثمرين الوطنيين و الأجانب، و منح المشاريع المستوفية لشروط الاعتماد⁶ و المعتمدة من قبل اللجنة الوطنية للاستثمارات مجموعة من الامتيازات الضريبية تمثلت في:⁷
- (أ) - الاعفاء الكلي أو الجزئي من رسم نقل الملكية بعوض للمشتريات العقارية المتعلقة بالنشاط الاستثماري؛
- (ب) - الاعفاء الكلي أو الجزئي من الرسم العقاري لمدة لا تتجاوز (10) سنوات مع مراعاة مكان تواجد المؤسسة؛
- (ج) - تطبيق المعدل المخفض الخاص بالرسم الوحيد على الانتاج على التجهيزات، و استرجاع الرسوم المتعلقة بالتجهيزات المصنعة محليا؛

¹ صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، في مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 03، 2004، ص 26.

² الجزائر، قانون الاستثمار 63/277 المؤرخ في 26. 07. 1963، المادة 10.

³ الطيب داودي، مرجع سابق، ص 71.

⁴ علي حنيش، مرجع سابق، ص 108.

⁵ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر و أثره على المؤسسة و التحريض الاستثماري، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 97/96، ص 198.

⁶ حيث نصت المادة الرابعة من هذا القانون على " الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الجزائريين و الأجانب بعد حصولهم على الاعتماد المسبق و المحدد شكله و طريقة الحصول عليه في المادة 20 حتى المادة 27 من هذا الأمر، يمكنهم إحداث أو إنشاء مؤسسات صناعية أو سياحية من شأنها زيادة الجهاز الإنتاجي و الاستفادة من كل أو جزء من الضمانات و الامتيازات المنصوص عليها في هذا القانون ".
⁷ الجزائر، قانون الاستثمار 66/284 المؤرخ في 15. 09. 1966، المادة 14.

(د) - إرجاء استيفاء الرسوم الجمركية و الرسم الوحيد على الانتاج المتعلق بالتجهيزات الضرورية لإنجاز المشروع، على أن تدرج بأقصى مدة للاهلاك الصناعي؛

(هـ) - الاعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة لا تتجاوز الخمس سنوات، بمبلغ سنوي من الأرباح لا يتجاوز 20% من الأموال الخاصة المستثمرة.

رغم أن هذا القانون سمح للمؤسسات الصغيرة التي لا تتجاوز استثماراتها 500.000 دج بالحصول على الاعتماد على المستوى المحلي بدل اللجنة الوطنية للاستثمارات، إلا أنه أبان تحيزا:

- للمؤسسات السياحية بمنحها تخفيضا في معدل الفائدة لغاية 3% على القروض الطويلة أو القصيرة الأجل، فضلا عن المزايا الضريبية المذكورة سابقا؛

- منح مزايا إضافية للمؤسسات التي تتجاوز قيمة استثماراتها الخمسة ملايين دينار تمثلت في إمكانية الانفراد بالإعتماد في منطقة جغرافية معينة، و إمكانية الاستفادة من نظام إتفاقي يتعلق بضرائب الدولة لمدة لا تتجاوز العشر سنوات.

مع اقتصر تطبيق ذلك في الحدود التي لا تتجاوز فيها الأرباح الصافية 15% سنويا من الرأسمال الخاص المستثمر.¹ و مع أن هذا القانون قد منح امتيازات أوسع من قوانين الاستثمار السابقة له، كما ضمن الحق في الاستثمار للقطاع الخاص، فقد عرفت هذه الفترة تواضع حجم الاستثمارات نتيجة العراقيل الإدارية التي كانت تواجهها مبادرات الاستثمار و احتكار الدولة للتجارة الخارجية.

4- قانونا التسيير الذاتي و التسيير الاشتراكي للمؤسسات: صدرا بداية من 1963 و 1971 بالنسبة للأخير كشكل من أشكال إعادة تنشيط المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تحت ملكية الدولة و إدارتها تبعا لمبادئ التسيير الاشتراكي.²

و بشكل عام فإن هذه المنظومة التشريعية لم تكشف نوايا صادقة للسلطات الاقتصادية في النهوض بهذا القطاع، حيث عرفت هذه المرحلة ضعفا كبيرا لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التابعة للقطاع العام في ظل تركيز الاهتمام على بناء قاعدة صناعية ضخمة.

ثانيا. المرحلة الثانية (1980-1990): حاولت الجزائر في بداية هذه المرحلة انتهاج سياسة اقتصادية جديدة، من خلال

إحداث إصلاحات هيكلية على الاقتصاد الوطني للتخفيف من حدة الأزمات المتنامية، و قد تمت محاولة تجسيد هذه

الإصلاحات عبر المخططان الخماسيان الأول (1980-1984) و الثاني (1985-1989) في ظل استمرار

الاختيار الاشتراكي و إعادة الاعتبار نسبيا للقطاع الخاص، و التراجع عن سياسات الصناعة المصنعة لحساب

الصناعة الخفيفة و المتوسطة العامة و الخاصة. و شهدت هذه الفترة صدور العديد من القوانين التي أثرت على

منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من بينها:

1- مرسوم إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الاقتصادية: صدر تحت الرقم 80/242 بتاريخ 04.10.1980.

و قد مرت إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الاقتصادية بمرحلتين رئيسيتين هما:³

¹ الجزائر، قانون الاستثمار 66/284، مرجع سابق، المادتان 18، 19.

² صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مرجع سابق، ص 26

³ الطيب داودي، مرجع سابق، ص 72.

- (أ) - المرحلة الأولى (1981-1982): انتهت بإنشاء 348 مؤسسة صغيرة ومتوسطة جديدة،¹ و برزت خلال هذه الفترة إرادة تأطير و توجيه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وفق الأهداف المسطرة في المخطط الخماسي الأول؛
- (ب) - المرحلة الثانية (بدأت من ماي 1982): تعلقت بمتابعة إعادة الهيكلة لمختلف المؤسسات، و تميزت بإشراك المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عبر اعتماد الدولة لسياسة التنمية اللامركزية في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، و قد نجم عن إعادة الهيكلة العضوية تفكيك الشركات الكبرى إلى مؤسسات صغيرة و متوسطة، حيث ارتفع عدد المؤسسات الوطنية من 100 إلى 460 مؤسسة عمومية اقتصادية بعد هذه العملية.²
- 2- قانون الاستثمار الاقتصادي الخاص الوطني لسنة 1982: صدر تحت رقم 82/11 بتاريخ 21.08.1982. حيث أعطى هذا القانون أهمية كبيرة للإستثمار الخاص لتمكينه من إسناد القطاع العام، و المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، و تضمن جملة من الإجراءات منها ماهو في صالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و منها ما قد يشكل عقبات لها، كما منحها مجموعة من الحوافز الضريبية:
- (أ) - إجراءات في صالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: حق التحويل الضروري لشراء التجهيزات و في بعض الحالات بالنسبة للمواد الأولية، الاستفادة و لو بشكل محدود من الرخص الاجمالية للاستيراد و من نظام الاستيراد.
- (ب) - إجراءات ليست في صالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: من الضوابط التي إستند اليها هذا القانون و التي قد تحد من توسع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إجراءات الاعتماد الإلزامية لكل استثمار، عدم تجاوز التمويل الذي تقدمه البنوك نسبة 30% من قيمة الاستثمارات المعتمدة، عدم تتجاوز قيمة المشاريع الاستثمارية (30 مليون دينار جزائري فيما يخص المشاريع التي تكون طبيعتها القانونية في شكل شركات ذات مسؤولية محدودة أو بالأسهم و (10 مليون دينار جزائري بالنسبة للمؤسسات الفردية و شركات التضامن).³
- (ج) - الحوافز الضريبية و شروط الاستفادة منها: تتم دراسة المشروعات لإعتمادها و تمكينها من امتيازات هذا القانون على أساس مجموعة من المعايير هي: إنشاء مناصب الشغل، إضفاء القيمة على الموارد و المواد الأولية و المنتجات المحلية نصف المصنعة، مدى توسيع القدرات الإنتاجية الوطنية، مدى تحقيق التكامل الاقتصادي، المساهمة في تحقيق التنمية الجهوية من خلال الإقامة المكانية في المناطق الداخلية للبلاد و المناطق المحرومة، و توفير بديل للواردات.⁴ و يتم منح الاعتماد بالنسبة للمشاريع التي لا تتجاوز قيمتها(03) ملايين دينار جزائري من طرف اللجنة الولائية للإعتماد التي يرأسها الوالي مع ضرورة توفر الرأي المطابق للجنة الوطنية، فيما تعود صلاحية منح الاعتماد للمشاريع

¹ الجزائر، المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي، تقرير حول الظرف الاقتصادي و الاجتماعي للسداسي الأول، الدورة الثانية عشرة، 1998، ص 86.

- الطيب داودي، مرجع، ص 72.

² الجزائر، المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي، تقرير حول الظرف الاقتصادي و الاجتماعي، مرجع سابق، ص 86.

-- الطيب داودي، مرجع سابق، ص 73.

³ الجزائر، المجلس الاقتصادي و الاجتماعي، مشروع تقرير من أجل سياسة لتطوير المؤسسات ص م في الجزائر، مرجع سابق، ص 10-11.

- شعيب أتشي، مرجع سابق، ص 72.

- الجزائر، القانون رقم 82/11، مرجع سابق، المواد 22-26.

⁴ الجزائر، القانون رقم 82/11، مرجع سابق، المادة 18.

- التي تفوق قيمتها (03) ملايين دينار و لا تتجاوز (30) مليون دينار للجنة الوطنية للإعتماد التي يرأسها الوزير المكلف بالتخطيط و التهيئة العمرانية،¹ وتحظى المشروعات المعتمدة بالامتيازات الضريبية التالية²:
- ج-أ)- الاستثمارات المنجزة في المناطق المحرومة: لها الحق في الاستفادة من الامتيازات التالية:
- الإعفاء الكلي من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري، و الدفع الجزائي لمدة لا تتجاوز (05) سنوات اعتبارا من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
 - الإعفاء من الضريبة العقارية لمدة لا تتجاوز (10) سنوات يبدأ سريانها من أول جانفي من السنة الموالية لإنتهاء البناءات و البناءات المكتملة في حالة الأنشطة الموسعة؛
 - الإعفاء من الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج بخصوص مشتريات المعدات و التجهيزات المتعلقة بالنشاط المعتمد و الموجهة لصناعة منتجات خاضعة للرسم، و كذا من رسم تحويل الملكية للمقتنيات العقارية للمشروع الاستثماري.
- ج-ب)- الاستثمارات المنتجة للمواد: لها الحق في الاستفادة من الامتيازات التالية:
- الإعفاء الكلي من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري، و الدفع الجزائي لمدة لا تتجاوز (05) سنوات اعتبارا من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
 - الإعفاء من الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج بخصوص مشتريات المعدات و التجهيزات المتعلقة بالنشاط المعتمد قصد صناعة منتجات خاضعة للرسم؛
- ج-ج)- الاستثمارات الأخرى: شملت استفادتها، الامتيازات التالية:
- الإعفاء الجزئي من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة لا تتجاوز (05) سنوات بداية من سنة الشروع في الاستغلال في حدود 20% من الأموال الخاصة المستثمرة في المشروع الاستثماري، و خلال مدة الاعفاء يتعين على المشروع استرداد كل النفقات الضرورية في حدود الأرباح المحققة، حيث لا يمكن ترحيل ما تبقى منها بدون مبرر و خصمه من أرباح السنوات اللاحقة؛
 - الإعفاء الكلي من الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري، و الدفع الجزائي لمدة لا تتجاوز (03) سنوات بداية من سنة الشروع في استغلال النشاط؛
 - الإعفاء الجزئي من الضريبة العقارية لمدة لا تتجاوز (10) سنوات يبدأ سريانها من أول جانفي من السنة الموالية لانتهاء البناءات و البناءات المكتملة في حالة الأنشطة الموسعة.
- إضافة إلى هذه الامتيازات فقد اقر هذا القانون امكانية منح إجراءات تحفيزية أفضل في مجال الضرائب و القروض في إطار قوانين المالية لفائدة المستثمرين الخواص، عندما تتعلق مشاريعهم بنشاطات منتجة لمواد موجهة للتصدير أو عندما يأتي المستثمر برأسمال بالعملة الصعبة.³

¹ الجزائر، القانون رقم 82/11، مرجع سابق، المادة 26.

² نفس المرجع، المادة 18.

³ نفس المرجع، المادة 23.

وكانت إجراءات و امتيازات هذا القانون محفزة في نظر البعض¹ بسبب الضمانات و التسهيلات التي أقرها مقارنة بقوانين الاستثمار السابقة له، إضافة الى إنشائه للديوان الوطني لتوجيه الاستثمار الخاص و متابعته و تنسيقه (OSCIP) للاضطلاع بمهمة متابعة الاستثمار و التي أعطت دفعا جديدا للاستثمارات الخاصة، فقد عرفت الفترة 1983-1987 إعتداد 5000 مشروع و بقيمة 17839 مليون دينار جزائري،² و هي نتائج جيدة مقارنة بتلك التي تم تسجيلها في الفترة 1967-1974 التي عرفت إعتداد 814 مشروع فقط و بقيمة إجمالية لم تتجاوز 938 مليون دينار جزائري.³

لكن ينبغي التذكير أن هذه النتائج هي متواضعة مقارنة بالأهداف المنتظرة من هذا القانون، و قد أثرت تدابيرها بشكل محدود في مجال إنشاء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجديدة منها على وجه الخصوص، و قد سجل المجلس الاقتصادي و الاجتماعي في الجزائر في تقرير له حول توجهات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في مجال الاستثمار المنتج خلال هذه الفترة الملاحظات التالية:⁴

- تركز استثمار المؤسسات الخاصة أساسا في فروع الأنشطة التقليدية التي تعوض واردات سلع الاستهلاك النهائية؛
- التوجه نحو بعض القطاعات التي أهملتها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في السابق كتحويل المعادن و الصناعات الميكانيكية و الكهربائية؛
- التطور الضعيف للمقاوله من الباطن رغم كونه أحد المجالات المفضلة لنشاط المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مع تسجيل انفصال بين القطاعات العمومية و الخاصة طيلة الفترة الممتدة من 1963 إلى 1988، ما جعلها عاجزة عن ربط شراكة في مجال المقاوله من الباطن.

3- قانون توجيه الاستثمارات الخاصة الوطنية لسنة 1988: صدر تحت رقم 88/25 في 12.07.1988 و تضمن تحديدا لكيفيات توجيه الاستثمارات الوطنية الخاصة المعترف بأولويتها بموجب قوانين التخطيط بالنسبة لمبادئ و أهداف و برامج عمل القطاع الخاص الوطني، وأحدث بعض التعديلات على القانون السابق له فيما يتعلق بالجوانب التي كانت سببا في إعاقه الاستثمار، فألغى إجراء الاعتماد بإعتباره إجراء بيروقراطيا عرقل كثيرا مبادرات الاستثمار، فضلا عن إلغاءه القيد المتعلق بالحد الأقصى لقيمة الاستثمار و شرط الإقامة بالجزائر، مما سمح للمستثمر المقيم بالخارج بالاستثمار في الجزائر بعكس القانون السابق له،⁵ و كانت أبرز مجالات هذا القانون هي:

(أ- مجال الاستثمار و معايير تحديده أولوياته: حدد هذا القانون المجال المخصص للاستثمار الخاص في النشاطات الصناعية و الخدمية ذات الأولوية و التي تستجيب للمعايير التالية:⁶

- المساهمة في إحداث مناصب الشغل، و تحقيق التكامل الاقتصادي الوطني عن طريق إنتاج التجهيزات و المواد و الخدمات خصوصا تلك التي تعتمد على استخدام المواد الأولية و المواد النصف مصنعة و الخدمات المحلية؛

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر و أثره على المؤسسة و التحريض الاستثماري، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 97/96، ص 201.

² علي حنيش، مرجع سابق، ص 134.

³ نفس المرجع، ص 130.

⁴ الجزائر، المجلس الاقتصادي و الاجتماعي، مشروع تقرير: من أجل سياسة لتطوير المؤسسات ص م في الجزائر، مرجع سابق، ص 11-12.

- شعيب أنشي، مرجع سابق، ص 72-73.

⁵ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر و أثره على المؤسسة و التحريض الاستثماري، مرجع سابق، ص 201.

⁶ الجزائر، القانون 88/25 الصادر في 12.07.1988 المتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، المادة 7.

- المساهمة في ترقية نشاطات المقاوله من الباطن و الصيانة قصد توسيع القدرات الانتاجية الوطنية و إضفاء المزيد من الفعالية على أداة الانتاج، و إحلال الواردات؛
 - تنفيذ السياسة الوطنية للتهيئة العمرانية بتشجيع انتشار إقامة النشاطات داخل البلاد خصوصا في الهضاب العليا و المناطق المحرومة؛
 - تعبئة الكفاءات الوطنية في مجال التحكم في التقنيات، وتحقيق إقتصاديات معتبرة بالعملة الصعبة باستخدام تكنولوجيا أو مهارة مؤكدة تخدم الاقتصاد الوطني.
- غير أن هذا القانون أقصى الاستثمار الخاص و بالتالي المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من ممارسة النشاطات المصنفة على أنها نشاطات إستراتيجية.
- (ب)- **حواجز الاستثمار:** بالنسبة للامتيازات الضريبية و غيرها من حوافز الاستثمار، فقد ترك القانون سلطة إقرارها لقوانين المالية و التنظيمات المعمول بها، كما منح للمؤسسات القائمة المستفيدة من إعفاءات ضريبية بموجب القانون السابق حق الاستفادة من الفترة المتبقية من الإعفاءات و التخفيضات و غيرها من التسهيلات.¹
- 5- القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية:** صدر تحت الرقم 88/01 بتاريخ 12 جانفي 1988، و منح المؤسسة الحق في أخذ المبادرة في التسيير و التعاقد بحرية، و الاستقلالية في اتخاذ القرار بما في ذلك قرار الاستثمار، و التحكم في الأمور المالية و المراقبة و تقييم الأداء، وبالتالي منح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الشخصية المعنوية و الإدارية و ذلك من خلال:
- (أ)- تحفيز المسيرين و دفعهم إلى زيادة الإنتاج و المردودية، و مساهمتهم في تحديد مستقبل المؤسسة و تطورها؛
- (ب)- استقلالية المؤسسة العمومية في إصدار القرارات و تحمل المسؤولية؛
- (ج)- اهتمام المؤسسة بإدارة الأعمال يخول لها صحة إعادة التكفل بأعمالها، و يحسن فاعليتها²؛
- لقد اعتمدت الإصلاحات الاقتصادية في هذه المرحلة على اصدار القوانين الخاصة بتطبيقها، و عرفت إنشاء صناديق و شركات المساهمة، مع تولي صناديق المساهمة مهمة تسيير الأسهم الصادرة عن المؤسسات العمومية بهدف تحقيق الأرباح، و التي بقيت محتكرة من طرف الدولة دون تداولها في السوق بين الخواص، غير أنه لعدم تحقيق هذه الصناديق للأهداف المنتظرة منها تم حلها سنة 1995 و إنشاء الشركات القابضة³.
- 6- قانون النقد و القرض:** صدر تحت رقم 90 /10 لسنة 1990 بتاريخ 14 أفريل 1990، و جاء بعد الاختلالات التي عرفها النظام المالي في السنوات التي سبقتها، كارتفاع معدل التضخم و البيروقراطية و نمو السوق الموازية، و تميز ب:
- (أ)- محاولة التأسيس لجهاز مصرفي يلائم اقتصاد حر و إنشاء سلطة نقدية وحيدة و إبعاد الخزينة عن الائتمان، محدثا بذلك تطورا على مستوى آليات تمويل الاقتصاد؛
- (ب)- تكريس مبدأ حرية الاستثمار الأجنبي، فتح كل أشكال مساهمة رأس المال الأجنبي، و شجع كل أشكال الشراكة؛

¹ الجزائر، القانون 88/25 الصادر في 12. 07. 1988 المتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، مرجع سابق، المادتان 3، 12.

² المرسوم التنفيذي رقم 88/01 الصادر في 12. 01. 1988، المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية (ج ر 02 لسنة 1988).

³ الطيب داودي، مرجع سابق، ص 73.

ج- وضع الآليات الأساسية لتنشيط حركة البنوك من خلال فصله بين عمليتي الأصدار والإقراض، ليعزز بنك الجزائر كمؤسسة إصدار و تنظيم و مراقبة مستمرة، و تبرز البنوك التجارية كمؤسسات إقراض تتحدد مهمتها بموجب القانون في تمويل مؤسسات القطاعين العام و الخاص دون تمييز.

تم تدعيم قانون القرض و النقد بجملة من التشريعات التنظيمية المتممة و المعدلة له ليتناسب مع توجهات هذه المرحلة التي حاولت توجيه الاقتصاد نحو الانفتاح بشكل مباشر و صريح،¹ و هو ما قد يسهم في تهيئة البيئة المناسبة للإستثمار.

الفرع الثاني: الإطار التشريعي لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بعد الاصلاح الضريبي لسنة 1991.

عرفت هذه المرحلة إصلاحا ضريبيا، كما شهدت تزايد الاهتمام بمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و لكونها المرحلة التي تمثل الاطار الزمني لهذه الدراسة، كما أنها الفترة التي عرفت سن أول قانون توجيهي لترقية هذه المؤسسات في الجزائر منذ الاستقلال، لذلك سنحاول تناول بشئ من الایجاز أهم التشريعات المتعلقة بهذه المؤسسات التي عرفت هذه المرحلة على أن تكون محل تحليل و تقييم لاحقا. و تمثلت أهم النصوص التشريعية التي صدرت في هذه الفترة بهدف ترقية استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في:

أولا. قانون ترقية الاستثمار لسنة 1993: صدر بمقتضى المرسوم التشريعي الذي يحمل الرقم 12/93 الصادر في 05. 10. 1993، و جاء لأجل تطوير الاستثمار وفق بعض المبادئ المتعلقة بالاستثمار المعترف بها دوليا، إضافة إلى منح مزايا و ضمانات تشجع على الاستثمار في الجزائر:

1- مبادئ و أهداف القانون: لقد كان لإصدار القانون أهداف محددة في ظل مبادئ معينة تحكم عملية الاستثمار:

أ- الأهداف: سعى هذا القانون إلى توفير البيئة التشريعية و التنظيمية المناسبة لجذب الاستثمار الخاص بعد التهميش الذي عرفه هذا القطاع، في ظل احتكار القطاع العام للاستثمارات المختلفة عبر قيام مؤسساته العمومية بإنجاز هذه الاستثمارات وفق إجراءات قانونية همشت القطاع الخاص المحلي و ضيقت مجال حركة القطاع الخاص الأجنبي، و هو ما قد يتيح الفرصة لتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

ب- المبادئ: لقد أقر هذا القانون مجموعة من المبادئ الناظمة للاستثمار تمثلت في:

- مبدأ حرية الاستثمار: فالقطاع الخاص المحلي و الأجنبي له الحرية في إنجاز أي مشروع استثماري عدا بعض النشاطات الاستراتيجية الخاصة بالدولة. و يتم ذلك دون الحاجة إلى إجراءات كثيرة و معقدة، فالأمر يقتصر على التصريح بالاستثمار لدى الوكالة الوطنية لترقية و دعم و متابعة الاستثمار؛

- مبدأ المعاملة المتماثلة للمستثمرين: فليس هناك تمييزا بين المستثمرين العموميين و الخواص من جهة، و الوطنيين و الأجانب من جهة أخرى. و أجاز للمستثمر الأجنبي اللجوء إلى سلطات قضائية غير السلطات الجزائرية عند تعذر الحلول التوافقية بشأن النزاعات التي قد تحدث؛

¹ عبد الرحيم شبيبي، محمد شكوري، معدل الاستثمار الخاص بالجزائر - دراسة تطبيقية - في: المؤتمر الدولي حول دور القطاع الخاص في التنمية، المعهد العربي للتخطيط، بيروت، 23-25 مارس 2009.

2- حوافز الاستثمار: منح مجموعة من الحوافز للاستثمارات المؤهلة من قبل الوكالة الوطنية لترقية ودعم الاستثمار، وسوف نتطرق لها لاحقا.

يمكن القول أنه من الناحية النظرية على الأقل قد تسهم مثل هذه المبادئ و الحوافز في توفير بيئة الأعمال المناسبة لاستثمارات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وقد عرفت هذه المرحلة تطورا في عدد المشاريع المعتمدة بين سنتي 1993 و 1999، إذ بلغت 30.108 مشروع.¹

ثانيا. القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسنة 2001: صدر تحت الرقم 18/01 بتاريخ 21. 12. 2001، ليكون أول قانون يحدد الاطار القانوني و التنظيمي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة و آليات و أدوات ترقيتها في الجزائر، و يحاول تقديم حلول للإشكاليات التي تعاني منها، بغية تحسين محيط الاستثمار الداخلي و الأجنبي المباشر و المساهمة في تحرير المبادرات الخاصة، لذلك تجلت أهدافه في:²

1- ترقية الاطار التشريعي و التنظيمي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: و ذلك من خلال:

(أ)- توفير الإطار التشريعي و التنظيمي الملائم لتكريس روح التقاؤل و تنمية هذه المؤسسات؛

(ب)- الحث على وضع أنظمة ضريبية مستقرة و متلائمة مع خصوصيات هذه المؤسسات؛

(ج)- تشجيع بروز محيط اقتصادي، تقني، علمي، و قانوني يضمن الدعم و الدفع الضروريين لترقيتها و تطويرها.

2- تسهيل استحداث و تنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: و ذلك عبر:

(أ)- تشجيع بروز مؤسسات جديدة و توسيع مجال نشاطها؛

(ب)- تشجيع الأعمال الهادفة إلى مضاعفة عدد مواقع الاستقبال المخصصة لهذه المؤسسات؛

(ج)- إدراج تطوير هذه المؤسسات ضمن حركية التطور و التكيف التكنولوجي؛

(د)- ترقية توزيع المعلومة ذات الطابع الصناعي و التجاري و الاقتصادي و المهني و التكنولوجي المتعلقة بهذا القطاع.

3- مساعدة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تجاوز مشكلاتها: و ذلك من خلال:

(أ)- تسهيل حصول المؤسسات على الأدوات والخدمات المالية المناسبة مع احتياجاتها، و تحسين أداء البنوك في معالجة ملفات تمويلها؛

(ب)- تشجيع تنافسيتها و تحسين أداءها؛

(ج)- تبني سياسات تكوين و تسيير للموارد البشرية قائمة على تشجيع الإبداع و التجديد و ثقافة التقاؤل؛

4- تحسين مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في إنعاش النمو الاقتصادي: لا سيما ترقية الصادرات من خلال منتجات و خدمات هذه المؤسسات؛

كان ينتظر أن يسهم هذا القانون في إنشاء 600.000 مؤسسة صغيرة و متوسطة في مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي، و بما يسمح بتوفير (06) ملايين منصب شغل على مدى (10) سنوات.³

¹ عبد الرحيم شبيبي، محمد شكوري، معدل الاستثمار الخاص بالجزائر، مرجع سابق.

² القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مرجع سابق، المادة 11.

³ الطيب داودي، مرجع سابق، ص 83.

- رابح حميدة، إستراتيجيات و تجارب ترقية المؤسسات ص م في دعم النمو و تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية، 2011، ص 86.

ثالثا. قانون تطوير الاستثمار لسنة 2001: صدر بموجب الأمر 03/01 بتاريخ 20 . 08 . 2001، و تجلت محاوره الرئيسية في:

1- الأهداف: تمثلت في مراجعة و معالجة النقائص التي عرفها قانون الاستثمار لسنة 1993، و من ثم إعادة تشكيل شبكة الاستثمار و تحسين المحيط الإداري و القانوني للاستثمار الخاص في الجزائر من خلال تحديده للإطار العام الذي تنشط فيه الاستثمارات الوطنية و الأجنبية المنتجة للسلع و الخدمات، فضلا عن الاستثمارات المنجزة في إطار منح الامتيازات الخاصة للمستثمرين المحليين و الأجانب.

2- مجال الاستثمار: تميز هذا القانون بتوسيعه مجال الاستثمار المستهدف بالترقية، ليشمل إستحداث الأنشطة الجديدة، المساهمة العينية أو النقدية في رأس مال مؤسسة، وإستعادة النشاطات في إطار الخوصصة الجزئية أو الكلية، مع إنشائه لهيئتين أساسيتين هما المجلس الوطني للاستثمار و الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و اوكلت لهما مهمة إنجاح السياسات الهادفة لتنمية الاستثمار و متابعة و دعم الاستثمارات المستحدثة.

3- حوافز الاستثمار: لأجل تأهيل بيئة الأعمال في الجزائر و جعلها أكثر جاذبية للاستثمارات، أقر حزمة من الضمانات و التسهيلات و الامتيازات، للإسهام في جذب الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة، لدور هذه الحوافز في مساعدتها على تجاوز الكثير من الصعوبات التي تواجهها، و سنتوقف عند ذلك لاحقا عند دراسة و تحليل السياسة الضريبية التي رافقت تطبيق هذا القانون و ما أفضت اليه من نتائج.

المطلب الثاني : الإطار المؤسسي و التنظيمي .

فضلا عن المنظومة التشريعية التي تم إصدارها في إطار الجهود الهادفة لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، تم إنشاء مجموعة من الهيئات الحكومية و المؤسسات لدعم استثمارات هذا القطاع، يمكن الاشارة إلى الأهم منها من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الهيئات الداعمة لها.

- الفرع الثاني: الهيئات الحكومية و المؤسسات المتخصصة في دعم و ترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

الفرع الأول: وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الهيئات الداعمة لها.

بغية التكفل بشكل أفضل بمؤسسات هذا القطاع، تم إنشاء وزارة خاصة به لتضطلع بمهمة اتخاذ التدابير و وضع الآليات القادرة على تنمية استثماراته، و تم تدعيمها بالعديد من الهيئات كما سنرى فيما يلي:

أولا.وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: أنشئت¹ سنة 1991 كوزارة منتدبة، و كلفت بتنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، تقديم الحوافز و الدعم اللازم لتطويرها، إيجاد الحلول لمشكلات القطاع، إعداد النشرات الإحصائية اللازمة و تقديم المعلومات الأساسية للمستثمرين في هذا القطاع، و تبني سياسة ترقية للقطاع و تجسيد برنامج التأهيل الاقتصادي لمؤسساته. و تم ضبط مهامها لاحقا بصفتها وزارة في المجالات التالية:²

1- تسهيل استحداث المؤسسات الجديدة و ترقية المؤسسات الناشطة : و ذلك من خلال:

(أ)- تقديم الحوافز و الدعم اللازم لتطوير هذه المؤسسات و ترقية المناولة؛

(ب)- حماية طاقات المؤسسات والصناعات الموجودة وتطويرها؛

(ج)- ترقية الاستثمارات المنشئة و الموسعة والمطورة لهذا النوع من المؤسسات؛

(د)- إعداد الدراسات الاقتصادية و القانونية المتعلقة بترقية القطاع و تنظيمه و تطويره.

2- التكفل بمشكلات القطاع: عن طريق اتخاذ التدابير التي تساهم في:

(أ)- ترقية وسائل تمويل مؤسسات القطاع ؛

(ب)- تحسين فرص الاستفادة من العقار الموجه لنشاطات الإنتاج و الخدمات؛

(ج)- تعزيز القدرة التنافسية لهذه المؤسسات .

3- الإعلام: تمثلت أهم مهام الوزارة في هذا المجال في:

(أ)- تجهيز المنظومات الإعلامية لمتابعة نشاط القطاع و نشر المعلومات الاقتصادية؛

(ب)- تزويد المستثمرين بالمعلومات اللازمة؛

¹ أنشئت سنة 1991 تحت مسمى وزارة منتدبة بكلفة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، ثم إلى وزارة المؤسسات و الصناعات الصغيرة و المتوسطة اعتبارا من سنة 1993، لتتحول لاحقا الى وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعات التقليدية بداية من 1994، لتدمج لاحقا في وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، ثم وزارة التنمية الصناعية و ترقية الاستثمار في سبتمبر 2013 ، ثم وزارة الصناعة و المناجم.

² الجزائر، المرسوم 2000/90 المؤرخ في 07.11.2000 و المتضمن تحديد مهام وزارة المؤسسات ص م، المادة 1.

- صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مرجع سابق، ص 30.

- الطيب داودي، مرجع سابق، ص 83 - 84.

4- تمكين القطاع من الانفتاح على محيطه المحلي و الأجنبي: و ذلك باتخاذ كل ما من شأنه أن يساهم في:
ا)- ترقية إستثمارات الشراكة في مجال إنشاء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و توسيعها و النهوض بالتعاون الدولي و الإقليمي في هذا المجال؛

ب)- تنسيق النشاطات مع الولايات و الفضاءات الوسيطة؛

ج)- ترقية التشاور مع الحركة الجمعوية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة للنهوض بالتنمية المحلية.

و بهذه المهام كان يُنتظر مساهمة فعالة من قبل الوزارة في توجيه و تأطير و مراقبة و تطوير هذا القطاع.

ثانيا. الهيئات الداعمة لوزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: بغية تمكين وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من الاضطلاع بمهامها، أسندت بالعديد من المؤسسات او الهيئات، تمثلت فيما يلي:

1- المجلس الوطني الاستشاري لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: هو جهاز استشاري يتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، يهدف لترقية الحوار و التشاور بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و جمعياتهم المهنية من جهة، و الهيئات و السلطات العمومية من جهة أخرى، و تتمثل مهامه في:

ا)- ضمان الحوار الدائم و التشاور بين السلطات و الشركاء الاجتماعيين بما يسمح بإعداد سياسات لتطوير القطاع؛

ب)- تشجيع و ترقية إنشاء الجمعيات المهنية و جمع المعلومات المتعلقة بمنظمات أرباب العمل و الجمعيات المهنية¹.

2- المشاتل و حاضنات الأعمال: و تعد من أهم آليات التكفل بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

ا) - تعريفها و أشكالها: هي مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، تتكون من مجلس إدارة و مدير و لجنة إعتقاد المشاريع، و تأخذ الأشكال التالية:

- المحضنة: و هي هيكل دعم يتكفل بأصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الناشطة في قطاع الخدمات؛

- الورشة: و هي هيكل دعم يتكفل بأصحاب المشروعات الناشطة في قطاع الصناعات الصغيرة و المهن الحرفية؛

- نزل المؤسسات: يتكفل بأصحاب المشاريع المنتمين إلى ميدان البحث.²

ب)- أهدافها: تهدف إلى تحقيق ما يلي³:

- تطوير أشكال تعاون المؤسسة مع محيطها، و مشاركتها في الحركة الاقتصادية في مكان تواجدها؛

- تشجيع بروز المشاريع المبتكرة، تقديم الدعم لمحدثي المؤسسات الجدد، و ضمان ديمومة المؤسسات المرافقة؛

- تشجيع المؤسسات على التنظيم الأفضل، و التحول في المدى المتوسط إلى عامل استراتيجي في التطور الإقتصادي.

ج)- و وظائفها: إن تحقيق المشاتل لأهدافها يمر عبر قيامها بالوظائف التالية:⁴

- استقبال و احتضان و مرافقة المؤسسات حديثة النشأة و أصحاب المؤسسات لفترة زمنية معينة؛

¹ الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 80/03 المؤرخ في 25. 02. 2003 المتضمن إنشاء المجلس الوطني الاستشاري لترقية المؤسسات ص م، المادة 3. (ج ر رقم 13 لسنة 2003 ص 22)

² الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 78/03 المؤرخ في 25. 02. 2003 المتضمن القانون الأساسي لمشاتل المؤسسات، المادة 2. (ج ر رقم 13 لسنة 2003 ص 14)

³ نفس المرجع، المادة 3.

⁴ نفس المرجع، المواد 4-8.

-- صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، في: مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 03، 2004، ص 31.

- تسيير و ايجار المحلات لأصحاب المؤسسات بشكل يتناسب مع طبيعة المشتلة و احتياجات نشاطات المؤسسة؛
- تقديم الخدمات المتعلقة بالتوطين الإداري و التجاري للمؤسسات حديثة النشأة؛
- تقديم الإرشادات الخاصة و الاستشارات في الميدان القانوني و المحاسبي و التجاري و المالي و المساعدة على التدريب المتعلق بمبادئ و تقنيات التسيير خلال مرحلة إنضاج المشروع.

(د) - و ضعية انجاز برامج المشاتل و حصيلتها: لقد كانت وضعية ما أنجز من مشاتل المؤسسات كالتالي:
الجدول رقم (12) : و ضعية انجاز برنامج مشاتل المؤسسات في الجزائر للفترة 2005-2014.

المشاريع	برنامج 2005 - 2009			برنامج 2010 - 2014
	المشاريع المسجلة	المشاريع المنجزة	في طور الانجاز	
مشاتل المؤسسات	17	10	7	10

المصدر: الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 10 ، 2011، ص 32.

و بلغت المؤسسات المختضنة من قبل هذه المشاتل كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (13) : حصيلة نشاط مشاتل المؤسسات في الجزائر في الفترة 2011-2014.

عدد المشاريع المختضنة	عدد المؤسسات المنشأة	عدد مناصب الشغل المستحدثة
33	19	68
29	28	363
37	37	375
134	104	1.025

المصدر: الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 10 ، 2011، ص 32.

- الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 22 ، 2012، ص 28.

- الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 24 ، 2013، ص 31. - نشرية المعلومات الاحصائية م ص م، العدد 26، 2015، ص 29.

شملت المشاريع المختضنة¹ مجالات مختلفة مست تكنولوجيا الاعلام و الاتصال، الخدمات، الصناعة الغذائية، الألياف البصرية و نظام تحديد المواقع العالمي، انتاج اللافتات، و الطاقة و تطبيق الطاقة الشمسية.

3- مراكز التسهيل: تؤدي هذه المراكز دور مهم في بعث المشاريع الاستثمارية و مرافقتها.

(ا) - **تعريفها:** هي هيئات عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، تقوم بإجراءات إنشاء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و إعلام و توجيه و دعم و مرافقة أصحاب المشاريع.²

(ب) - **أهدافها:** حددت أهدافها في:

¹ لمعرفة توزيع المشاريع على مشاتل (عنابة، وهران، عرديبة، برج بوعريبيج ... الخ) راجع الملحق رقم (01).
² الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 79/03 المؤرخ في 25.02.2003 المتضمن تحديد الطبيعة القانونية لمراكز تسهيل المؤسسات ص م و مهامها و تنظيمها، المادتان 1، 2. (ج ر رقم 13 لسنة 2003 ص 18)

- إنشاء شبك يتكيف مع إحتياجات أصحاب المؤسسات و المقاولين، لتقليص آجال إنشاء المشاريع و توسيعها، و تطوير ثقافة التقاول؛
 - تسيير الملفات التي تحظى بدعم الصناديق المنشأة لدى الوزارة المعنية بالقطاع؛
 - حث أصحاب المشاريع على تطوير التكنولوجيات المستخدمة، و تامين البحث و الكفاءات من خلال توفير جو للتبادل بين أصحاب المشاريع و مراكز البحث و الاستشارة و مؤسسات التكوين و الأقطاب التكنولوجية و الصناعية و المالية؛
 - تطوير النسيج الاقتصادي المحلي و مرافقة المؤسسات ص و م على الاندماج في الاقتصاد الوطني و الدولي؛
 - ترقية تعميم المهارة، و تامين الكفاءات البشرية و عقلنة إستغلال الموارد المالية؛
 - إنشاء قاعدة معطيات حول الكثافة المكانية لتواجد المؤسسات ص م لنشر الأجهزة المساعدة و الداعمة لها¹.
- ج) - وظائفها:** لتمكين مراكز التسهيل من تحقيق أهدافها أسندت لها المهام التالية²:
- دراسة الملفات و الإشراف على متابعتها و تجسيد اهتمام أصحاب المشاريع بتوجيههم حسب مسارهم المهني، و تمكينهم من تجاوز العراقيل أثناء مرحلة التأسيس؛
 - مرافقة أصحاب المشاريع في مجالي التكوين و التسيير، و تقديم الخدمات في مجال الاستشارة في وظائف التسيير و التسويق، و كل ما من شأنه دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
 - دعم تطوير القدرات التنافسية و نشر التكنولوجيا الجديدة.
- د) - وضعية انجاز برامج مراكز التسهيل و حصيلتها:** لقد كانت و وضعية انجاز برامج مراكز التسهيل كالتالي:

الجدول رقم (14) : وضعية انجاز برنامج مراكز التسهيل للفترة 2005-2014.

المشاريع	برنامج 2005 - 2009		برنامج 2010 - 2014
	المشاريع المسجلة	المشاريع المنجزة	
مراكز التسهيل	33	15	4

المصدر: الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 10، 2011، ص 32.

أما عن حصيلة نشاط هذه المراكز فقد عرفت الوضعية المبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15) : حصيلة نشاط مراكز التسهيل في الجزائر في الفترة 2011-2014.

عدد حاملي المشاريع المستقبلين	عدد حاملي المشاريع المراقبين	حدد مخططات الأعمال المنجزة	عدد المؤسسات المنشأة	عدد مناصب الشغل المستحدثة
2.721	742	76	109	360
4.180	2.052	242	587	1.544
2.528	1.455	197	366	2.190
4.373	1.735	245	675	3.128

المصدر: - الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 10، 2011، ص 33؛ - الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 22، 2012، ص 29؛ - الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 24، 2013، ص 32. - نشرية م ص م، العدد 26، 2015، ص 28.

¹ المرسوم التنفيذي 79/03 المتضمن تحديد الطبيعة القانونية لمراكز تسهيل المؤسسات ص م و مهامها و تنظيمها، مرجع سابق، المادة 3.
² نفس المرجع، المادة 4.

بناء على معطيات الجدول، فإن حصيلة نشاط مراكز التسهيل¹ تمثلت في بلوغ عدد حاملي المشاريع الذين تم استقبالهم على مستوى هذه المراكز 4.373 سنة 2014 و 2.528 بنهاية 2013 بينما عرفت سنة 2012 استقبال 4.180 بزيادة قدرها 54% مقارنة بسنة 2011 أين تم استقبال 2.721 حامل مشروع.

و تمت مرافقة 1.735 مشروع سنة 2014 و 1.455 مشروع سنة 2013، بينما شهدت سنة 2012 مرافقة 2.052 مشروع، و تم إنشاء 675 مؤسسة و هو ما يعادل 38,90% من المشاريع التي تم مرافقتها، واستحداث 3.128 منصب شغل بزيادة قدرها 42,83% مقارنة بسنة 2013 حيث تم استحداث 2.190 منصب شغل².

أما بخصوص مجالات تخصص المشاريع التي تمت مرافقتها فقد شملت العديد من القطاعات منها: الخدمات، البناء و الأشغال العمومية، الفلاحة، الصيد البحري، الصناعات النسيجية، الصناعة التقليدية و الحرف، الخشب... الخ.

الفرع الثاني: الهيئات الحكومية و المؤسسات المتخصصة في دعم و ترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

أنشأت الجزائر في إطار سياسة دعم و ترقية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العديد من المؤسسات الحكومية الداعمة. و قد أثرنا التطرق إلى البعض³ منها في سياق تناول سياسة التحفيز الضريبي التي إعتمدتها الجزائر لتحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الفصول الموالية من هذا البحث لارتباط دور هذه الهيئات بهذه السياسة، على أن نقتصر في هذا الفرع على تناول الهيئات التالية:

أولاً. صندوق الضمان المشترك للقروض المصغرة: تساهم صناديق الضمان بشكل كبير في توفير التمويل البنكي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، إذ عادة ما يحول بينها و بين هذا التمويل عدم توفرها على ضمانات القروض.

1- التعريف بالصندوق: هو هيئة تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي تدار من قبل المدير العام للوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بمساعدة إدارة تضم ممثلي المؤسسات المعنية.

2- مهام الصندوق: يتولى مهمة ضمان مخاطر القروض المصغرة، حيث يتكفل بضمان القروض التي تقدمها البنوك و المؤسسات المالية المنخرطة مع الصندوق في حدود سقف التمويل للاستثمارات المحددة، و يلتزم بتغطية الديون المستحقة و فوائدها في حدود 85%⁴ في حالة فشل المشروعات أو تعثرها.

ثانياً. لجان دعم و ترقية الاستثمارات المحلية CALPI : إن الطابع المحلي لنشاط المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يقتضي إنشاء هيئات محلية تتولى مهمة تذليل العقبات التي تعترضها، و في هذا الإطار جاء انشاء هذه اللجان.

1- التعريف بلجان دعم و ترقية الاستثمارات المحلية: هي لجان محلية أنشئت سنة 1994.

2- مهام اللجان: تم إنشاء هذه اللجان للتكفل بتوفير الإعلام الكافي للمستثمرين حول الأراضي و المواقع المخصصة لإقامة المشروعات، مساعدتهم في الحصول على قطع أرضية، و تقديم المقررات المتعلقة بتخصيص الأراضي لأصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

¹ لمعرفة توزيع الحصيلة على مراكز التسهيل المختلفة (تيبازة، وهران، أدرار، برج بوعريش، اليزي، جيجل، تمنراست، النعمة، تندوف، الجلفة، سيدي بلعباس، البليدة، بسكرة، البيض، خنشلة...) راجع الملحق رقم (02).

² الملحق رقم (02)

³ الهيئات المعنية هي: الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، وكالة ترقية دعم الاستثمار، و وكالة تطوير الاستثمار و الهيئات المكمل لها

⁴ الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 16/04 المؤرخ في 22. 01. 2004 المتضمن إحداث صندوق الضمان المشترك للقروض المصغرة و تحديد قانونه الأساسي، المواد 1- 5. (ج ر رقم 06 لسنة 2004 ص 15)

-- صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مرجع سابق، ص 37.

3- حصيلة اللجان: تمثلت حصيلة الاستثمارات التي صادقت عليها اللجنة منذ إنشائها سنة 1994 و إلى غاية 30 سبتمبر 1999 أين تم تعويضها بالوكالة الوطنية للعقار الصناعي مثل ما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (16): حصيلة الاستثمارات التي صادقت عليها CALPI للفترة 1994-1999.

القطاع	المشاريع		قيمة الاستثمار (10 ³ دج)		المساحة (م ²)		مناصب الشغل	
	العدد	النسبة	القيمة	%	القيمة	%	العدد	%
الصناعة	4.599	35	240.282.315	48	15.407.992	5	123.830	40
الزراعة	994	8	29.278.311	6	246.201.763	81	23.609	8
السياحة و الصناعة التقليدية	1.070	8	81.799.600	16	7.791.439	2,5	33.552	11
البناء و الأشغال العمومية	1.880	14,5	82.922.748	16	13.719.629	4,5	60.751	19
تجارة الخدمات	1.610	12,5	18.104.162	4	2.197.245	1	22.842	7
الخدمات	2.867	22	52.799.038	10	19.304.051	6	46.055	15
المجموع	13.020	100	505.186.176	100	304.622.116	100	310.639	100

المصدر: تقرير للمجلس الاقتصادي و الاجتماعي، من أجل سياسة لتنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، 2002، ص 209.
 إذا كانت المشاريع التي تم قبولها بلغت 13.020 و كان ينتظر منها توفير 310.639 منصب شغل، فقد أشارت بعض الدراسات¹ إلى أن ما تحقق منها فعلا و زاول نشاطه لم يتجاوز 480 مشروعا أحدثت 16.331 منصب شغل فقط، و هو ما يكشف عجزها عن أداء الدور المنوط بها، و عوضت بالوكالة الوطنية للعقار الصناعي (ANIF) التي اسندت لها المهام التالية:
 (أ) تهيئة المناطق الصناعية، و تجميع الإجراءات الضرورية لدى المصالح العمومية و الخاصة من أجل تطهير الأراضي لإنشاء مناطق صناعية؛

(ب) - تكوين بنك محلي للمعلومات العقارية، ليتكفل بنشر و إيصال المعلومات وجعلها في متناول المستثمرين.²
 و قد تم إلغاء هذه الوكالة سنة 2015.

ثالثا. وكالة التنمية الاجتماعية ADS : عادة ما تستهدف هذه الوكالات تشجيع الأنشطة الموفرة لفرص عمل كثيرة.

1- التعريف بالوكالة: هي هيئة ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية الإدارية و المالية، أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي 232/96 المؤرخ في 29 جوان 1996.

2- مهام الوكالة: تتولى الوكالة المهام التالية:³

(أ) - ترقية و تمويل الأنشطة ذات المنفعة الاقتصادية و الاجتماعية التي تتضمن استخداما كثيفا للعمالة؛
 (ب) - تنمية المؤسسات الصغيرة و المصغرة عن طريق القروض المصغرة، لتمكينها من توفير العتاد أو المواد الأولية لممارسة بعض الحرف و المهن تشجعا للعمل الحر، و تطوير الحرف الصغيرة و الأعمال المنزلية و الصناعات التقليدية، لتقليل من الفقر و تحسين مستويات المعيشة.

¹ أحمد حجاوي، إشكالية تطوير المؤسسات ص م و علاقتها بالتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية، 2011، ص 117.

² بريش السعيد، إشكالية تمويل البنوك للمؤسسات ص م في : الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات ص م في الدول العربية، جامعة الشلف، أبريل 2006.

³ صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مرجع سابق ، ص 38.

- الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي 232/96 المؤرخ في 29.06.1996 و المتضمن إنشاء وكالة التنمية الاجتماعية و تحديد قانونها الأساسي (ج ر 40 لسنة 1996).

- مكاف ليلى، دور وكالة التنمية الاجتماعية في تحسين ظروف الأسرة الجزائرية؛ رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاجتماعية و العلوم الإسلامية، 2011، ص 57.

رابعا. بورصات المناولة و الشراكة: تعد من الآليات الهامة في مجال تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

1- التعريف ببورصات المناولة و الشراكة: تم إنشاؤها عام 1991، و هي جمعيات ذات منفعة عامة في الحقل الاقتصادي، و تتكون من المؤسسات العمومية و الخاصة.

2- مهام بورصات المناولة و الشراكة: حددت مهمتها في الآتي:¹

(أ)- إحصاء الطاقة الحقيقية للمؤسسات الصناعية لغرض إنشاء دليل مستوى طاقات المناولة، و ربط العلاقات بين عروض و طلبات المناولة و إنشاء فضاء للوساطة المهنية؛

(ب)- تشجيع الاستخدام الأمثل للقدرات الانتاجية للصناعات المحلية؛

(ج)- إعلام المؤسسات و تزويدها بالوثائق المناسبة، و تقديم المساعدات الاستشارية و المعلومات اللازمة لها؛

(د)- المساهمة في أعمال تكثيف النسيج الصناعي، بتشجيع إنشاء مؤسسات صغيرة و متوسطة جديدة في ميدان المناولة؛

(هـ)- تنظيم الملتقيات و اللقاءات حول المناولة، و ترقية المناولة و الشراكة على المستوى الجهوي و الوطني و الدولي؛

(و)- تمكين المؤسسات الجزائرية من الاشتراك في المعارض.

خامسا. الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: جاء إنشاء هذه الوكالة لإحداث التكامل بين مختلف هيئات الدعم و ترقية القطاع و إعداده لمواجهة التحديات التي يفرضها دخول عقد الشراكة مع الاتحاد الأوربي حيز التنفيذ و الانضمام المرتقب لمنظمة التجارة العالمية.

1- التعريف بالوكالة: هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، تهدف أساسا إلى تزويد قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بألية قادرة على تجسيد السياسة الوطنية الهادفة لتنميتها و ترقيتها.

2- مهام الوكالة: أسندت لها المهام التالية:

(أ)- تنفيذ الاستراتيجية القطاعية في مجال ترقية و تطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، و تنفيذ البرنامج الوطني لتأهيلها و ضمان متابعته، و التنسيق مع الهياكل المعنية به؛

(ب)- تقييم فعالية تطبيق البرامج القطاعية و اقتراح التعديلات اللازمة؛

(ج)- متابعة حركية هذه المؤسسات من حيث الإنشاء، التوقف، و تغيير النشاط؛

(د)- إنجاز دراسات دورية حول التوجهات العامة لمؤسسات هذا القطاع، و جمع المعلومات المتعلقة بنشاطها و استغلالها و نشرها، و ترقية الخبرة و الاستشارة الموجهة لها؛

(هـ)- ترقية إستعمال هذه المؤسسات لتكنولوجيات الإعلام و الاتصال بالتعاون مع المؤسسات و الهيئات المعنية.²

سادسا. صندوق ضمان القروض للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة FGAR: تهدف مثل هذه الصناديق إلى تسهيل الحصول على القروض المتوسطة الأجل التي تدخل في التركيب المالي للاستثمارات المجدية، و ذلك من خلال منح الضمان للمؤسسات التي تفتقر للضمانات العينية اللازمة التي تشتريها البنوك:

¹ صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مرجع سابق، ص 38-39.
- عثمان لخلف، واقع المؤسسات ص م و سبل دعمها و تنميتها - حالة الجزائر - دكتوراة غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2004، ص 291.
² الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 165/05 المؤرخ في 03. 05. 2003 المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات ص م و تنظيمها و سيرها، المادة 5. (ج ر رقم 32 لسنة 2005 ص 28)

- 1- التعريف بالصندوق:** هو مؤسسة عمومية تعمل تحت وصاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تم إنشائها تطبيقاً للقانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- 2- مهام الصندوق:** أسندت لهذا الصندوق المهام التالية:
- (أ) - إقرار أهلية المشاريع والضمانات المطلوبة، وإعداد كل عمل يهدف إلى المصادقة على التدابير المتعلقة بترقية وتدعيم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مجال ضمان الاستثمارات؛
- (ب) - التدخل في منح الضمانات لفائدة مؤسسات القطاع في حالات إنشائها، توسعها، وتحديد تجهيزاتها؛
- (ج) - ضمان الاستشارة والمساعدة التقنية لفائدة المؤسسات المستفيدة من ضمان الصندوق، متابعة المخاطر الناجمة عن ضمان الصندوق و تسليم شهادات الضمان الخاصة بكل صيغ التمويل، و متابعة البرامج التي تضمنها الهيئات الدولية لفائدتها؛
- (د) - تسيير الموارد الموضوعة تحت تصرفها وفقاً للتشريعات المعمول بها، و التكفل بمتابعة عمليات تحصيل المستحقات المتنازع عليها و متابعة المخاطر الناجمة عن منح ضمان الصندوق؛
- (هـ) - ترقية الاتفاقيات المتخصصة التي تتكفل بالمخاطر المالية بين المؤسسات و البنوك و المؤسسات المالية، و التلقي الدوري للمعلومات المتعلقة بالتزامات البنوك و المؤسسات المالية التي تمت تغطيتها بضمانة، و تحوّل للصندوق في هذا الإطار طلب أية وثيقة يراها ضرورية، و إتخاذ أي قرار يكون في مصلحة الصندوق؛
- (و) - المشاركة مع المؤسسات التي تنشط في إطار ترقية و تطوير هذه المؤسسات، واتخاذ التدابير و التحريات المتعلقة بتقييم أنظمة الضمان الموضوعة¹.

3- حصيلة الصندوق: تجلت حصيلة هذا الصندوق فيما يلي:

(أ) - **وضعية الملفات المعالجة:** تمثلت الوضعية العامة للملفات المعالجة من طرف الصندوق في التالي:

الجدول رقم (17) : الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م للفترة 2004-2014.

شهادات الضمان	عروض الضمان	
694	1.318	عدد الضمانات الممنوحة
52.801.935.869	115.721.631.000	الكلفة الاجمالية للمشاريع (دج)
32.733.292.721	73.381.463.663	قيمة القروض المطلوبة (دج)
62	63	المعدل المتوسط للتمويل المطلوب (%)
16.821.296.070	35.282.669.643	قيمة الضمانات الممنوحة (دج)
51	48	المعدل المتوسط للضمان الممنوح (%)
24.738.179	26.769.856	المبلغ المتوسط للضمان (دج)
24.877	50.474	عدد مناصب الشغل التي ستشأ
		الأثر حسب الشغل المنشأ
2.122.520	2.292.698	الاستثمار حسب الشغل (دج)
1.315.805	1.453.847	القرض حسب الشغل (دج)
679.179	699.027	الضمان حسب الشغل (دج)

المصدر: الجزائر، وزارة التنمية الصناعية و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 26، 2015، ص 38.

¹ الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 373/02 المؤرخ في 11. 11. 2002 المتضمن إنشاء صندوق ضمان قروض المؤسسات ص م و تحديد قانونه الأساسي، المادتان 5 - 6. (ج ر رقم 74 لسنة 2002 ص 13-14)

بلغت عروض الضمان 1.318 عرضاً، أما شهادات الضمان المسلمة فقد بلغت 694 شهادة.

(ب)- الوضعية العامة للملفات المعالجة حسب طبيعة المشاريع: عرفت الملفات المعالجة من طرف الصندوق بحسب طبيعة الاستثمار الوضعية التالية:

الجدول رقم (18): الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب طبيعة الاستثمار للفترة 2004-2014 .

المجموع	التوسيع	الإنشاء	
1.318	776	542	عدد الضمانات الممنوحة
115.721.631.000	69.358.219.374	46.363.411.626	الكلفة الاجمالية للمشاريع (دج)
73.381.463.663	47.487.785.812	25.893.677.851	قيمة القروض المطلوبة (دج)
63	68	56	المعدل المتوسط لتمويل المطلوب (%)
35.282.669.643	24.902.312.714	10.380.356.929	قيمة الضمانات الممنوحة (دج)
48	52	40	المعدل المتوسط للضمان الممنوح(%)
26.769.856	32.090.609	19.151.950	المبلغ المتوسط للضمان (دج)
50.474	38.901	11.573	عدد مناصب الشغل التي سنتشأ
			الأثر حسب الشغل المنشأ
2.292.698	1.782.942	4.006.171	الاستثمار حسب الشغل (دج)
1.453.847	1.120.734	2.237.421	القرض حسب الشغل (دج)
699.027	640.146	896.946	الضمان حسب الشغل (دج)

المصدر: الجزائر ، وزارة التنمية الصناعية و المناجم، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، العدد 26 ، 2015، ص 38.

استفاد من ضمانات الصندوق 1.318 مؤسسة منها 542 مؤسسة حديثة النشأة و 776 قامت بتوسيع أنشطتها.

(ج)- الوضعية العامة للملفات المعالجة حسب قطاع النشاط: توزعت الملفات المعالجة من طرف الصندوق على القطاعات الاقتصادية بالكيفية التالية:

الجدول رقم (19): الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب قطاع النشاط للفترة 2004-2014 .

قطاع نشاط		المشاريع		قيمة الضمان (دج)		مناصب الشغل	
العدد	النسبة(%)	المبلغ	النسبة(%)	العدد	النسبة(%)	العدد	النسبة(%)
684	52	21.362.107.657	61	30.820	61	30.820	61
374	28	7.855.770.277	22	13.512	22	13.512	27
12	1	322.242.062	1	536	1	536	1
248	19	5.742.549.767	16	5.606	16	5.606	11
1.318	100	35.282.669.763	100	50.474	100	50.474	100

المصدر: الجزائر ، وزارة التنمية الصناعية و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات م ص م ، العدد 26 ، 2015، ص 39.

حاز قطاع الصناعة على نسبة 52 % من المشروعات، ثم قطاع البناء و الأشغال العمومية 28%، قطاع الخدمات 19%، ثم الفلاحة و الصيد البحري بنسبة 1%¹.

¹ للاطلاع على كيفية توزيع الملفات المعالجة على فروع القطاعات الاقتصادية راجع الملحق رقم(03).

د- الوضعية العامة للملفات المعالجة حسب المناطق: توزعت الملفات المعالجة من قبل الصندوق على المناطق الجغرافية بالكيفية التالية:

الجدول رقم (20): الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب المناطق للفترة 2004-2014 .

المنطقة	عدد المشاريع	النسبة (%)	قيمة الضمان (د ج)	النسبة (%)	عدد مناصب الشغل (عامل)	النسبة (%)
الشرق	341	26	9.782.553.656	28	14.231	28
الوسط	657	50	16.224.749.474	46	23.616	46
الغرب	262	20	7.777.653.306	22	10.895	22
الجنوب	58	4	1.497.713.327	4	1.732	3
المجموع الكلي	1.318	100	35.282.669.763	100	50.474	100

المصدر: الجزائر ، وزارة التنمية الصناعية و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 26 ، 2015، ص 40.

تركزت المشروعات المستفيدة في منطقة الوسط بنسبة 50%، الشرق بنسبة 26%، الغرب بنسبة 20%، ثم الجنوب بنسبة 4% فقط.¹

سابعاً. صندوق ضمان قروض الاستثمارات للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (CGCI-PME):

1- التعريف بالصندوق: أسس بموجب المرسوم الرئاسي رقم 134/04 المؤرخ في 19 أفريل 2004، و هو عبارة عن شركة ذات أسهم يتكون رأسمالها من 30 مليار دينار جزائري، خاضع للاكتتاب بـ 20 مليار دينار جزائري بنسبة 60% على الخزينة و نسبة 40% على البنوك، و يتكون الفرق بين الرأسمال المسموح به و الرأسمال المكتتب من سندات غير مكافأة يجوزها الصندوق على ذمة الخزينة.²

2- مهام الصندوق: تم إنشائه بهدف ضمان تسديد القروض البنكية التي تستفيد منها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتمويل الاستثمارات المنتجة للسلع و الخدمات عند إنشاء تجهيزات المؤسسة أو توسيعها أو تجديدها، على أن لا يتجاوز الحد الأقصى للقروض القابلة للضمان 50 مليون دينار جزائري، مع استبعاد القروض المنجزة في قطاع الفلاحة و النشاطات التجارية و القروض الموجهة للاستهلاك من الاستفادة من ضمان الصندوق،³ قبل أن يلغى هذا الاستثناء لاحقاً، حيث تحوّل للصندوق ضمان تمويل مختلف قطاعات النشاط،⁴ و تشمل المخاطر المغطاة مايلي:

(أ) - عدم تسديد القروض الممنوحة؛

(ب) - التسوية أو التصفية القضائية للمقترض.

و حدد مستوى تغطية الخسارة بنسبة 80% بالنسبة للقروض المتعلقة بإنشاء المؤسسات الجديدة و 60% بالنسبة لحالات التوسع و تجديد التجهيزات.⁵

¹ للاطلاع على كيفية توزيع الملفات المعالجة على الولايات راجع الملحق رقم(04).

² الجزائر، رئاسة الجمهورية، المرسوم الرئاسي رقم 134-04 المؤرخ في 19 أفريل 2004 و المتضمن القانون الأساسي لصندوق ضمان قروض استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، المادة 6. (الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 28 أفريل 2004 ، ص 31)

³ نفس المرجع، المادتان 4، 5.

⁴ الجزائر، رئاسة الجمهورية، قانون رقم 11- 11 المؤرخ في 18 جويلية 2011 و المتضمن قانوناً للمالية التكميلي لسنة 2011، المادة 36 (ج ر رقم 40 الصادرة في 20 جويلية 2011، ص 12).

⁵ المرسوم الرئاسي رقم 134-04 مرجع سابق، المادة 13.

3- حصيلة الصندوق: تجلت حصيلة نشاط هذا الصندوق فيما يلي:

الجدول رقم(21):الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض الاستثمارات للم ص م للفترة 2008-2014

السنوات	عدد الضمانات (الملفات)	قيمة الضمانات (دج)	مناصب الشغل
2008	186	2.727.146.770	2.237
2009	461	5.732.041.875	4.110
2010	524	25.452.861.830	-
2011	836	24.558.139.366	12.659
2012	623	10.842.000.000	9.989
2013	622	19.509.000.000	8.917
2014	671	41.538.590.000	9.942

المصدر: - الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م الأعداد 14 ، 16 ، 18 ، 20 ، 22 ، 24 ، و 26 للسنوات 2008 ، 2009 ، 2010 ، 2011 ، 2012 ، 2013 ، 2015 .

و قد شملت الضمانات مختلف القطاعات الاقتصادية¹ و توزعت جغرافيا بالكيفية التالية:

الجدول رقم (22): الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض الاستثمارات للمؤسسات ص م حسب المناطق للفترة 2008-2014 .

	2014	2013	2012	2011	2010	2008		
الوسط	253	217	224	276	166	64	العدد	
	37.7	35	36	33	32	34	%	
الشرق	254	235	250	368	226	102	العدد	
	37.8	38	40	44	43	55	%	
الغرب	102	96	89	117	75	11	العدد	
	15	15	14	14	14	6	%	
الجنوب	62	72	61	75	57	9	العدد	
	9	12	10	9	11	5	%	
المجموع	671	620	623	836	524	186	العدد	
	100	100	100	100	100	100	%	

المصدر: الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، الأعداد 14 ، 16 ، 18 ، 20 ، 22 ، 23 ، 24 ، و 26 للسنوات 2008 ، 2009 ، 2010 ، 2011 ، 2012 ، 2013 ، 2015 .

تركزت غالبية المؤسسات المستفيدة في منطقتي الشرق و الوسط في الوقت الذي سُجل نقصا واضحا في عدد المؤسسات المستفيدة في منطقتي الغرب و الجنوب.

ثامنا. الصناديق الولائية للاستثمار: تساهم هذه الصناديق في تمويل استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

1- التعريف بالصناديق: تجسيدا للتدابير التي جاء بها قانون المالية التكميلي² لسنة 2009، تم إنشاء 48 صندوق

استثمار على مستوى كل الولايات، يتم تمويلها عن طريق الوقف الدوري لمبلغ واحد مليار دينار لكل صندوق في

حساب تخصيص خاص لخزينة الدولة،

2- مهام الصناديق: اسندت لهذه الصناديق المهام التالية:

¹ للاطلاع على كيفية توزيع الضمانات على فروع القطاعات الاقتصادية راجع الملحق رقم(05).
² الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 جويلية 2009 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المادة 100. (ج ر رقم 44 لسنة 2009 ص 21).

(أ) - المساهمة في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بنسبة لا تتعدى 49% من رأس مال المؤسسة و دون تجاوز خمسين مليون دينار جزائري، عدا الاستثناءات التي تسمح بها وزارة المالية؛

(ب) - تسهيل وصول المؤسسات ذات الرأسمال المحدود إلى الائتمان المصرفي من خلال تحسين هيكلها التمويلية.

يشمل مجال تدخلها، المؤسسات الحديثة النشأة والمؤسسات الراغبة في التوسع، وإعادة هيكلة التمويل في جميع الأنشطة الممارسة في إطار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ذات الطبيعة القانونية لشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، مع إستثناء أنشطة التجارة والفلاحة من الاستفادة من هذا النظام، ويتم إنتقاء المشاريع المؤهلة للاستفادة من التمويل على أساس:

- جودة مخطط الأعمال والعائد المالي، ونوعية الإدارة؛

- المساهمة في توفير مناصب الشغل، تعزيز التنمية الاقتصادية المحلية، والحفاظ على البيئة.

تاسعا. المديريات الولائية للصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار: تم تأسيسها على المستوى المحلي:

1- التعريف بالمديريات: تم إنشاؤها في سياق إعادة الهيكلة التي عرفتها الوزارة المشرفة على القطاع سنة 2011، لتتولى إدارة كل ما يتعلق بسياسة تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مستوى كل ولاية.

2- مهام المديريات: أوكلت لهذه المديريات المهام التالية:¹

(أ) - متابعة التدابير القانونية والتنظيمية المتعلقة بالتقييس والقياس القانونية والأمن الصناعي؛

(ب) - مساعدة مؤسسات القطاع الصناعي على تحقيق عملياتها في ميدان التنافسية الصناعية والابتكار، واقتراح ما من شأنه المحافظة على تطوير النسيج الصناعي وترقية الاستثمار؛

(ج) - متابعة تسيير مساهمات الدولة، والعمل على جمع ونشر المعلومات الخاصة بالأنشطة الصناعية؛

(د) - تنفيذ الاستراتيجيات وبرامج العمليات المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال:²

- المساهمة في تنفيذ استراتيجيات وبرامج العمل للقطاع، وتقييم أثرها وتقديم حصيلة نشاطاتها؛

- دراسة واقتراح التدابير الداعمة والمشجعة لإنشاء المؤسسات؛

- دعم أنشطة الحركة الجمعوية المهنية والفضاءات الوسيطة والمؤسسات من خلال التواصل مع مؤسسات القطاع؛

- المساهمة في إنحاز وتعيين خارطة توقع المؤسسات، وترقية الشراكة الوطنية والأجنبية لا سيما في ميدان المناولة.

بالإضافة إلى ما سبقت الإشارة له من هيئات وقصد تقديم الدعم للمشروعات الاقتصادية بأشكاله المختلفة في مختلف

القطاعات والأنشطة، تم إنشاء العديد من صناديق الدعم من أبرزها الصندوق الخاص بتخفيض الفوائد، الصندوق الوطني

للتنظيم والتنمية الفلاحية، الصندوق الوطني لتطوير الصيد وتربية المائيات، صندوق دعم الاستثمار، صندوق ترقية التنافسية

الصناعية، صندوق الشراكة، الصندوق الوطني للتهيئة العمرانية، الصندوق الخاص باستصلاح الأراضي عن طريق

الامتياز، الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، وغيرها من الصناديق الأخرى.³

¹ الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي 11-19 المؤرخ في 25.01.2011 والمتضمن إنشاء المديرية الولائية للصناعة والمؤسسات ص م و ترقية الاستثمار، المادة 2. (ج ر رقم 5 لسنة 2011 ص 24).

² نفس المرجع، المادة 8. (ج ر رقم 5 لسنة 2011 ص 25).

³ صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مرجع سابق، ص 39.

- عثمان لطف، واقع المؤسسات ص م و سبل دعمها وتنميتها - حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص 292.

المطلب الثالث : برامج و سياسات الدعم و التأهيل .

سطرت الجزائر في إطار سياستها الهادفة لدعم و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العديد من البرامج، من بينها البرنامج الوطني لتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و برنامج تأهيل المؤسسات الصناعية، إضافة إلى البرامج التي تمت في إطار التعاون الدولي مثل برامج ميدا مع الاتحاد الأوربي، وهو ما سنتناوله من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: البرنامج الوطني لتأهيل المؤسسات؛

- الفرع الثاني: برامج التعاون الدولي.

الفرع الأول: البرنامج الوطني لتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

أمام تعدد العقبات التي كانت تعترض النمو الطبيعي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة كان من الضروري إعداد برنامج تأهيل، يتضمن الآليات الأساسية التي تمكن هذه المؤسسات من مواجهة المشكلات الكثيرة التي تعترضها. **أولا. تقديم البرنامج وأهدافه و مجال تطبيقه :** حاولت الوزارة المكلفة بالقطاع إعداد هذا البرنامج لتمكين مؤسسات القطاع من مواجهة ما يعترضها من عقبات، و قد تم ذلك في ظل تواجد العديد من البرامج القطاعية للوزارات و الهيئات الأخرى المكلفة بترقية المنظومة المؤسسية الاقتصادية:

1- **تقديم البرنامج:** يمتد هذا البرنامج لفترة (12) سنة و ينفذ على مرحلتين، تدعى المرحلة الأولى منهما بمرحلة التكييف و تمتد لخمس سنوات، بينما تكون المرحلة الثانية كمرحلة ضبط و تمتد على مدى سبع سنوات؛

2- **أهداف البرنامج:** تمثلت الأهداف المأمول تحقيقها من هذا البرنامج في:

(أ)- تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة من خلال إعتداد أحدث الطرق في مجال التسيير و الإدارة، و الالتزام بالمواصفات و المقاييس الدولية المتعلقة بالتنوعية؛

(ب)- ضمان إستمرار و تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

(ج)- الحفاظ على العمالة الموظفة و التخفيف من البطالة.¹

3- **مجال تطبيق البرنامج:** مجالات تطبيق هذا البرنامج شملت المؤسسة و محيطها معا:

(أ)- **مجالات التأهيل على مستوى المؤسسة:** تمس تحديث انماط التسيير و الإدارة، وسائل الانتاج المتقدمة و طرائق الانتاج المستخدمة، و إتاحة الإعلام الاقتصادي اللازم لها سواء ما تعلق منها بالقضايا الاقتصادية للمؤسسة أو بمحيطها الخارجي؛

(ب)- **مجالات التأهيل على مستوى المحيط:** تشمل التحولات اللازم إحداثها على مكونات محيط المؤسسة، لتكون أكثر ملائمة لنموها و تطورها و استمرارها، و يتجلى أبرز هذه المكونات في: المحيط القانوني، الإداري و التنظيمي، العقاري، المالي و المصرفي، و المحيط الضريبي و شبه الضريبي.

ثانيا. **هيئات تنفيذ البرنامج:** أسندت مهمة تطبيق هذا البرنامج الى مجموعة من الهيئات أهمها:²

¹ وزارة المؤسسات و الصناعات الصغيرة و المتوسطة، برنامج تأهيل المؤسسات، جانفي 2002، ص 2. - صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، في: مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 03، 2004، ص 41.

- عثمان لخلف، واقع المؤسسات ص م و سبل دعمها و تنميتها - حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 301...

² وزارة المؤسسات و الصناعات الصغيرة و المتوسطة، برنامج تأهيل المؤسسات، مرجع سابق، ص 2.

- صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مرجع سابق، ص 42-43.

- عثمان لخلف، واقع المؤسسات ص م و سبل دعمها و تنميتها - حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص 302.

1- الصندوق الوطني للتأهيل: و هو فضاء يلتقي فيه كل الأطراف التي يمكنها الاسهام في تأهيل المؤسسات:

(أ) **التعريف بالصندوق:** يتكون من ممثلي الوزارات المعنية بقطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ممثلي غرف التجارة و الصناعة و الحرف الفلاحية و أرباب العمل و النقابات تحت إشراف وزير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

(ب) **مهام الصندوق:** يضطلع الصندوق بالمهام التالية:

- وضع السياسة العامة لتأهيل المؤسسات؛
- تسيير الإعانات المقدمة في إطار اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي؛
- تقديم الإعانات المتعلقة بالتأهيل على ضوء قرارات التأهيل الصادرة عن اللجان الجهوية للقيادة؛
- الإشراف و المتابعة لأنشطة و أعمال اللجان الجهوية؛
- المشاركة في تمويل عمليات التأهيل التكنولوجي.

2- اللجان الجهوية للقيادة: تتركز وظيفتها على الجوانب التقنية:

(أ) **التعريف باللجان:** هي هيئات تقنية تتكون من خبراء و متخصصين لهم القدرة الفنية و المهنية التي تؤهلهم لإتخاذ قرار التأهيل، و تتكون من مكتب التسهيلات و التدعيم، مكتب التأهيل، و تتوزع على (10) مناطق جهوية تضم كل الولايات.

(ب) **مهام اللجان:** تتولى هذه اللجان مساعدة المؤسسات في مجال إعداد مخططات التأهيل و تحديد أفضل طرق التمويل، و تقديم قرارات التأهيل.

تم تدعيم هذا البرنامج برصد مبلغ يفوق 385 مليار دينار جزائري بهدف تأهيل 20.000 مؤسسة صغيرة و متوسطة في الفترة 2009-2014.

الفرع الثاني: برامج التعاون الدولي.

قصد تمكين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من مسايرة التطورات العالمية كان لابد من محاولة الاستفادة من التجارب و المساعدة الدولية في تحقيق ذلك من خلال الشراكة الدولية، و أبرز البرامج التي تمت في هذا الاطار هي برامج التعاون مع الاتحاد الأوروبي: **أولا. برنامج ميذا لدعم و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (PME 1):** انصب حول التأهيل التنافسي لهذه المؤسسات:

1- التعريف بالبرنامج: تم التعاون في إطار هذا البرنامج من خلال إبرام إتفاق مع الاتحاد الأوربي يهدف إلى رفع القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية و رصدت لهذا البرنامج ميزانية بمبلغ 62.9 مليون يورو، تمثلت مساهمة الاتحاد الأوربي فيها بمبلغ 57 مليون يورو.¹

2- أهداف البرنامج: كان الهدف الرئيس لهذا البرنامج هو تحسين مستوى القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية الخاصة، بغية الرفع من مساهمتها في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، على أن يتحقق ذلك عبر تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

(أ) **تحسين قدرات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية في مجال التكوين و الاستشارة و المعلومات و غير ذلك لضمان فعالية إندماجها في اقتصاد السوق؛**

¹ سهام عبد الكريم، سياسة تأهيل المؤسسات ص م في الجزائر ...، في: مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 9، 2011، ص 146.

(ب) - تحسين طرق الحصول على المعلومات المتعلقة بقطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأصحاب المؤسسات و مختلف المتعاملين الاقتصاديين في القطاعين العام والخاص؛

(ج) - تغطية الاحتياجات المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، و إعادة تأهيل هياكل دعمها و متابعتها¹.

3- حصيلة البرنامج: بحسب التقرير الصادر في ديسمبر 2007 عقب نهاية البرنامج، تقدمت 685 مؤسسة صغيرة و متوسطة بطلب الانضمام للبرنامج، تمكنت 445 منها فقط من الدخول الفعلي ضمن إجراءات التأهيل، و هو ما يمثل 65% من إجمالي المؤسسات الراغبة في الاستفادة من البرنامج. و أُرجعت الأسباب الرئيسية لتوقف باقي المؤسسات عن مواصلة إجراءات الاستفادة من البرنامج إلى تردد مسؤولي هذه المؤسسات في المتابعة، إضافة إلى الصعوبات المالية و سوء تنظيم هذه المؤسسات و عدم شفافية التسيير.²

ثانيا. برنامج دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و التحكم بتكنولوجيا المعلومات و الاتصال (PME 2) : جاء هذا البرنامج لدعم المكاسب التي حققها برنامج (PME 1).

1- التعريف بالبرنامج: جاء امتدادا لبرنامج (PME 1) بهدف تقديم الدعم المباشر للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مساعدتها و مرافقتها على تكثيف إستعمال تكنولوجيا الإعلام و الاتصال، إضافة إلى دعم النوعية في إنتاجها عبر إرساء نظام الجودة و القياسة على مستوى تلك المؤسسات، بما يتيح لها الاستفادة من الاتفاقيات الدولية لا سيما تلك المبرمة مع الاتحاد الأوروبي. كان مسطرا أن يغطي هذا البرنامج الفترة 2008-2010، غير أنه عرف تأخرا في تجسيده، حيث انطلق فعليا في ماي 2009 و خصص له غلafa ماليا قدره 44 مليون يورو مثلت حصة المفوضية الأوروبية منه 40 مليون يورو.³

2- أهداف البرنامج: تجلت أهداف هذا البرنامج فيما يلي:

(أ) - تحسين تنافسية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من خلال إدماج تكنولوجيا المعلومات و الاتصال في تسييرها؛

(ب) - التنسيق و المرافقة من طرف الجهات المعنية (وزارتا المؤسسات ص م، و البريد و تكنولوجيا الإعلام و الاتصال).⁴

3- مجالات البرنامج: بخصوص النشاطات التي يغطيها البرنامج فقد شملت ثلاثة مجالات هي:

(أ) - الدعم المباشر للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، من خلال نقل ممارسات و أساليب التسيير الحديثة، تقديم الدعم التقني، و دعم إرساء أنظمة الإبداع و اليقظة التكنولوجية؛

(ب) - الدعم المؤسسي من خلال دعم وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، وزارة البريد و تكنولوجيا الإعلام و الاتصال، و دعم هئيات تطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

(ج) - دعم الجودة من خلال توحيد المقاييس، إصدار شهادات الاعتماد و التقييس، و توعية مسيري المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمتطلبات الجودة.⁵

¹ عثمان لخلف، واقع المؤسسات ص م و سبل دعمها و تنميتها - حالة الجزائر - مرجع سابق، ص 305.
- رابع حميدة، مرجع سابق، ص 101.

² Programme d'appui aux pme/pmi : des résultats et une expérience a transmettre, rapport final :Euro développement pme, Ministère de la pme et de l'artisanat, Algérie, décembre 2007, p 27.

³ Programme d'appui aux pme/pmi et à la maîtrise des TIC (PME II), dossier de presse, atelier de visibilité, Hotel El djazair, Algérie, 24.02.2010.

⁴ سهام عبد الكريم، مرجع سابق، ص 148.

⁵ Programme d'appui aux pme/pmi et à la maîtrise des TIC (PME II),op-cit , p 5-7.

4 - خصوصيات البرنامج و إجراءات تنفيذه: ما ميز هذا البرنامج عن برامج التعاون السابقة هو تركيزه على الدعم التقني و الاستثمارات غير المادية أكثر من الدعم المادي و المالي، إضافة إلى أنه بدلا من قيام المؤسسات بتقديم طلبات الانضمام، فإنه تم تحديد عينة من المؤسسات القادرة على الاستفادة بشكل دائم من الدعم المقدم من قبل البرنامج حتى يمكن ملاحظة النتائج المحققة بوضوح و هذا كمرحلة أولى، ليتم تعميمه على مؤسسات أخرى في مراحل لاحقة، لذلك عرفت انطلاقة البرنامج الاجراءات التنفيذية التالية:¹

(أ) - دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: من خلال العمليات التالية:

- تحديد معايير إختيار المؤسسات المعنية بالبرنامج؛
- تحديد أكثر من 200 مؤسسة، ثم أختيرت منها 100 مؤسسة لتنفيذ البرنامج؛
- دراسات تحديد احتياجات المؤسسات من أجل إعداد مشاريع المرافقة و الدعم؛
- إطلاق مناقصة بـ 10,5 مليون يورو لإنشاء مركز للخبرة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

(ب) - الدعم المؤسسي: من خلال إطلاق عمليات الخبرة في المجالات التالية:

- برنامج إنشاء المراكز التقنية الصناعية، و إستراتيجية تطوير المناولة؛
- برنامج إستراتيجية الجزائر الإلكترونية، و آليات التمويل و صناديق الضمان.

(ج) - دعم الجودة: حيث تم في هذا المجال:

- إعداد مشاريع محددة و خاصة لدعم وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الهيئة الجزائرية للإعتماد، المعهد الجزائري للتقييس، و الديوان الوطني للقياس القانونية؛
 - إعداد إجراءات اختيار هيئات تقييم المطابقة المستفيدة من دعم الاعتماد (ISO 17025، و ISO 17020)؛
 - إعداد قائمة أولية تضم 112 هيئة لتقييم المطابقة بمساهمة هيئات الجودة لتحديد المستفيدين من البرنامج؛
 - إعداد سوق الخدمات بسبعة مليون يورو من أجل الدعم التقني للجودة.
- ما ميز هذا البرنامج هو:

- التركيز على الدعم التقني و الاستثمارات اللامادية أكثر من تركيزه على الدعم المادي و المالي؛
- بخلاف البرامج السابقة أين كانت تتوجه إليها المؤسسات بطلبات الانضمام، فإن هذا البرامج إعتد على تحديد عينة من المؤسسات القادرة على الاستفادة بشكل دائم من الدعم حتى يمكن ملاحظة نتائجها بوضوح، و هذا كمرحلة أولى ليتم تعميمه لاحقا على مؤسسات أخرى؛
- استناده على مقارنة شاملة و مفصلة لاحتياجات المؤسسة و دعمها على مواكبة التطورات في مختلف المجالات، و تمكينها من التحكم في استعمال تكنولوجيا المعلومات و الاتصال، فضلا عن دعم المحيط الذي تنشط فيه و دعم الجودة على مستوى هذه المؤسسات.

¹ Programme d'appui aux pme/pmi et à la maitrise des TIC (PME II),op-cit, p 2-3.

خلاصة الفصل.

إن لم يحصل الاتفاق بشأن التعريف الموحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأسباب موضوعية في غالب الأحيان، فإن ما حظي بالإجماع هو الوزن الاقتصادي والاجتماعي لها، وذلك ما يترجمه اعتماد وارتكاز الاقتصاديات المتقدمة عليها، الأمر الذي دعم الأراء التي ترى فيها البديل الأنسب لتطوير اقتصاديات الدول النامية بسبب ما تملكه من مقومات و خصائص أبرزها:

- اعتمادها على الكثافة العمالية في نشاطها يجعلها وسيلة ناجعة في توفير فرص العمل لا سيما الدول التي تعرف ارتفاعا في معدلات البطالة و قلة رؤوس الأموال؛
 - هي وسيلة لاكتساب الخبرة الإنتاجية حيث تسمح بحدوث نمو متوازن للمؤسسات بالتوازي مع النمو الصناعي؛
 - تتلاءم مع خصائص السوق الصغير الحجم و هي الصفة الغالبة على أسواق الدول النامية؛
 - توفر شبكة من هذه المؤسسات يمثل وسيلة لدعم المؤسسات الكبيرة عن طريق عمليات الإسناد و المقاوله من الباطن؛
 - وسيلة لتوطين الأنشطة الإنتاجية في المناطق المختلفة التي قد تكون نواة للمنتجات التصديرية؛
 - أحد وسائل إدماج القطاع العائلي و القطاع غير المنظم في الاقتصاد الوطني المنظم أو الرسمي.
- هذه الخصائص جعلت منها رهان القائمين على السياسة الاقتصادية لتحريك النمو الاقتصادي.
- و قد جاء الاهتمام بهذا القطاع في الجزائر كمحاولة لتأهيل الاقتصاد الجزائري بما يلائم التوجه العالمي الحالي الذي يعتبرها الأداة الأكثر نجاعة في تحقيق النمو الاقتصادي، و محاولة تكييفه مع التطورات الإقليمية و التحولات الدولية التي أصبحت تداعياتها على الاقتصاد الجزائري تستدعي ضرورة تطوير وترقية الشبكة المؤسسية الصغيرة و المتوسطة بهدف التقليل من الانعكاسات السلبية لهذه التغيرات و التطورات، تجنيب الاقتصاد الوطني مخاطر التحول إلى مجرد سوق لتوزيع سلع و خدمات الاقتصاديات المتطورة، و تحفيز التواجد الاستثماري الإنتاجي للمؤسسات الأجنبية لدور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ترقية عمليات الإسناد و المقاوله من الباطن. لذا خُصت بكثير من التشريعات و كانت مستهدفا بالترقية من قبل الكثير من الهيئات و البرامج و السياسات.

الفصل الثاني :

التعريف بالسياسة الضريبية ودورها في توجيه و ترشيد
السياسة الاقتصادية للدولة.

تمهيد.

ظهرت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة و كانت توصف بالحياد، و من ثم لا يترتب على فرضها أي أثر على النشاط الاقتصادي و التصرفات و القرارات الاقتصادية التي يتخذها الأفراد و المؤسسات، و قد ساد مذهب الحياد الضريبي نظريا خلال فترة سيادة الفكر التقليدي على الرغم من أنه من الناحية العملية من الصعب تحقيقه، لأن لكل ضريبة آثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية. لكن مع تطور الفكر الاقتصادي و المالي بات من الضروري تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بكل الوسائل والأدوات لتحقيق أهداف المجتمع، و مع التأكد من إمكانية استخدام الضريبة في هذا المجال تحول دورها من مجرد أداة لتأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة إلى أداة تضطلع بهذا الدور التقليدي فضلا عن المساهمة في توجيه السياسة الاقتصادية للدولة، بالشكل الذي يحقق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، نتيجة ما لها من تأثير على المتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، فللضريبة أثر على توزيع الدخل و الثروة، سلوك المستهلكين و المنتجين، استخدامات الموارد الاقتصادية، حركة رؤوس الأموال، و على أطوار التقلبات الاقتصادية و متغيرات النشاط الاقتصادي.

لذا سوف نتعرض في هذا الفصل للمباحث التالية:

- المبحث الأول : ماهية السياسة الضريبية.
- المبحث الثاني : أهداف السياسة الضريبية.
- المبحث الثالث: التحديات الدولية للسياسة الضريبية و أثرها على استخدامها محليا.

المبحث الأول : ماهية السياسة الضريبية.

السياسة الضريبية هي فرع من فروع السياسة الاقتصادية التي يمكن للدولة توظيفها لتحقيق أهدافها في المجالات المختلفة، و تتميز هذه السياسة بمفاهيمها، مميزاتها، وقواعدها، و ذلك ما سوف نتناوله من خلال المحورين التاليين:

- **المطلب الأول : مفهوم و مميزات و قواعد السياسة الضريبية؛**

- **المطلب الثاني: مؤشرات كفاءة السياسة الضريبية.**

المطلب الأول : مفهوم و مميزات و قواعد السياسة الضريبية.

تعد السياسة الضريبية أحد شقي السياسة المالية التي تُعرف بأنها "تلك السياسة التي بموجبها تستعمل الحكومة برامج نفقاتها وإيراداتها لإنتاج الآثار المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة على الدخل و الإنتاج و التوظيف"¹، فالسياسة المالية لها شق يمثل السياسة الانفاقية، و شق يمثل السياسة الإيرادية و التي تعتبر السياسة الضريبية أحد مكوناتها، و التي سنحاول التعريف بها من خلال العنصرين التاليين:

- **الفرع الأول: مفهوم السياسة الضريبية؛**

- **الفرع الثاني: خصائص و قواعد السياسة الضريبية.**

الفرع الأول: مفهوم السياسة الضريبية.

لقد تعددت التعاريف المرتبطة بالسياسة الضريبية، و قد ارتبط بعضها بالجانب الاجرائي و التقني للضريبة فقط، في حين ربط البعض منها مفهوم هذه السياسة بالنظام أو المذهب الاقتصادي المطبق و وضعه و ظروفه، و على هذا الأساس سوف نتعرض لعدد من التعاريف من خلال مجموعتين رئيسيتين هما:

أولاً. التعاريف المرتبطة بالجانب التقني للضريبة: نظرت إلى السياسة الضريبية على أنها مجموعة من التدابير ذات الطبيعة التقنية تمكن الدولة من تأمين الموارد المالية اللازمة لتحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية، مع تجاهل تأثيرات طبيعة النظام الاقتصادي على هذه التدابير، و من بين هذه التعاريف:

1- التعريف الأول: " هي تلك الطريقة المتخذة في إدارة التنظيم الضريبي للحصول على المبالغ المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة، كي تتمكن من تحقيق الآثار المرغوبة و تجنب الآثار غير المرغوبة على الدخل و الإنتاج و التوظيف"²؛

2- التعريف الثاني: "هي مجموعة البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كل الأدوات الضريبية الفعلية و المحتملة لإحداث آثار معينة و تجنب آثار أخرى تتواءم مع الأهداف الاقتصادية و السياسية للمجتمع"³.

3- التعريف الثالث: "هي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية و المحتملة لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية وسياسية مرغوبة و تجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"⁴.

¹ السيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 20.

² M.LAURE, influence de la fiscalité sur la formation de l'épargne, revue des sciences et législation financières, 1954,

³ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، القاهرة، 1998، ص 72.

⁴ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 13.

4- التعريف الرابع: " استخدام الدولة لضرائبها الوطنية بكافة أنواعها لإحداث آثار مرغوبة و تجنب آثار غير مرغوبة على الدخل و الانتاج و الاستهلاك و الاستثمار و التوظيف و إعادة توزيع الدخل. وعلى وجه العموم لإحداث التنمية و الاستقرار الاقتصادي".¹

قد تمثل هذه المفاهيم طرعا بوجود نموذجا لهذه السياسة يمكن تطبيقه في كل البيئات و المجتمعات، غير أن تعدد المذاهب الاقتصادية والمشارب الحضارية، واختلاف الظروف الاقتصادية و الاجتماعية مكانيا و زمانيا يفند هذا الطرح.

ثانيا. التعاريف المرتبطة بطبيعة النظام الاقتصادي للدولة و أوضاعه: إن ربط مفاهيم السياسة الضريبية بالجانب التقني للضريبة يعود بالأساس إلى بناء مفاهيم السياسة المالية على فرضية امكانية وجود نموذج موحد لهذه السياسة، الأمر الذي دعى البعض إلى إعادة صياغة تعريف السياسة المالية دون اغفال الجانب المذهبي للمجتمع الذي تطبق فيه، فعرفت على أنها "مجموعة الاجراءات و التدابير التي تتخذها الدولة انطلاقا من مبادئ المذهب الاقتصادي المتبع، و في اطار النظام الاقتصادي المطبق، و في مرحلة من مراحل التطور المجتمعي التي تعكس أوضاعا داخلية وظروفا دولية من أجل ضبط و تحصيل و تنمية مواردها المالية بكفاءة و حسن تخصيصها في مجالات الانفاق المتعددة التي تحقق أهدافا اقتصادية و اجتماعية و سياسية وثقافية".²

هذا المفهوم للسياسة المالية لا بد أن ينسحب ايضا على السياسة الضريبية، إذ ينبغي ربطها بالجانب الحضاري و المذهبي للمجتمع الذي تصمم فيه، و كذا الأوضاع و الظروف الاقتصادية و السياسية السائدة فيه، و هذا لا يعني دعوة الدولة لصياغة سياستها الضريبية دون الاستفادة من التجارب الدولية الأخرى، بل لا بد من تقييم هذه الأخيرة قصد الاستفادة من اجراءات تلك التجارب التي تتلاءم مع ظروفها. و من التعاريف التي تبنت مثل هذا الطرح :

1- التعريف الأول: " السياسة الضريبية هي الفن أو الأسلوب الذي تستخدمه الدولة في ادارة شؤونها الضريبية مستهدفة تحقيق الأهداف المالية و السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية و الاخلاقية لنظام الحكم السائد في المجتمع".³

2- التعريف الثاني: "هي الأساليب التي تتخذها كل دولة في تشريعاتها الضريبية لغرض الوصول الى أهداف معينة، و تؤدي الى تفاعل عوامل معينة تكون لها فاعليتها في التأثير على نواحي معينة من نواحي البنيان الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي بما يتلاءم مع ما ارتضاه المجتمع من شكل اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي".⁴

3- التعريف الثالث: "هي مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، و التأثير على الوضع الاقتصادي و الاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية".⁵

¹ عطية عبد الحليم صقر، مرجع سابق، ص 95.

² صالح صالح، السياسة النقدية والمالية في اطار نظم المشاركة في الاقتصاد الاسلامي، دار الوفاء للطباعة والنشر، مصر، 2001، ص 90.

³ وليد عبد الرحمان صدقي الرومي، الادخار الاجباري و دوره في تمويل التنمية الاقتصادية في البلدان المختلفة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982، ص 191،

- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 98 .

⁴ محمود محمد نور، أسس و مبادئ المالية العامة، مكتبة التجارة و التعاون، الطبعة الأولى، 1973، ص 331،

- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 98 .

⁵ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 139.

و انطلاقا مما سبق نتفق مع التعريف الذي يرى بأن السياسة الضريبية هي "مجموعة الاجراءات والتدابير ذات الصبغة الضريبية التي تتخذها الدولة انطلاقا من مبادئ الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية و السياسية التي تعتنقها، و في اطار النظام الاقتصادي المطبق، و في مرحلة معينة من مراحل التطور المجتمعي، و بحسب الأوضاع الداخلية و الظروف الدولية التي تميز المرحلة، وذلك بغية تأمين من تحتاجه من موارد مالية لتغطية نفقاتها العامة، ضمن مبدئي كفاءة التحصيل و رشادة الانفاق من جهة، و من جهة أخرى بهدف التأثير على الواقع الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي و الثقافي لتحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية والثقافية المأمولة، و تجنب تلك الآثار غير المرغوب فيها".

إذ يتوقف نجاح هذه السياسة بالدرجة الأولى على مدى ارتباط صياغتها بظروف محيطها الذي ستطبق فيه، و ما أكثر التجارب الدولية التي حاولت القفز على الواقع و الوقت وتبنت أنظمة وسياسات عرفت بالكفاءة والنجاحة في بلدانها، غير أن تجاربها فشلت فشلا ذريعا بسبب اختلاف بيئات وظروف مجتمعات هذه الدول عن بيئات وظروف المجتمعات الأصلية التي صممت لأجلها هذه السياسات و الأنظمة.

الفرع الثاني: خصائص و قواعد السياسة الضريبية.

تتميز السياسة الضريبية على غرار باقي فروع السياسة الاقتصادية بمجموعة من الخصائص، كما يتوجب على الأنظمة الضريبية مراعاة مجموعة من القواعد عند صياغتها لهذه السياسة.

أولا. خصائص السياسة الضريبية: بما أن السياسة الضريبية هي أداة تستخدمها الدولة وتكيفها مع محيطها، لتحقيق برامج محددة في حقول النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و الثقافي و السياسي عبر تنفيذ المشاريع التنموية وتعميم وتطوير الخدمات العامة، وتأخذ شكل برامج تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية و المحتملة لإحداث آثار معينة و تجنب آثار أخرى، فهي تتميز بما يلي:

1- التكامل بين برامجها: فهي مجموعة متكاملة من البرامج تسود بين مكوناتها علاقات الاتساق و الترابط، تقوم الدولة بتسطيرها قصد تحقيق أهداف معينة؛

2- التنوع في أدواتها: فهي تعتمد في تحقيق أهدافها على الأدوات الضريبية الفعلية و المحتملة، إذ يتم تنسيقها مع البرامج المتكاملة التي تضعها الحكومة، و من هذه الأدوات الحوافز الضريبية التي تمنح لأنشطة اقتصادية أو مناطق جغرافية معينة بهدف تشجيع الاستثمار فيها؛

3- تكاملها مع باقي فروع السياسة الاقتصادية في الأهداف: فهي جزء مهم من أجزاء السياسة الاقتصادية للمجتمع وتسعى إلى تحقيق نفس الأهداف.

هذه الخصائص تجعل دراسة السياسة الضريبية لأية دولة من الدراسات المهمة و الضرورية كونها تخدم العديد من القطاعات أبرزها¹:

(أ)- القطاع العائلي : فهي محل اهتمامه بسبب التأثيرات التي تحدثها على مستوياته المعيشية و مدخراته؛

¹ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، مرجع سابق، ص 5.

ب)- القطاع الاقتصادي : إن قرارات هذا القطاع مرتبطة دائما بالسياسة الضريبية المطبقة، بسبب تأثيرها على حجم أرباح نشاطاته. فالمستثمر قبل اتخاذ قراره بالاستثمار عادة ما يعتمد إلى دراسة السياسة الضريبية المنتهجة و ما توفره من حوافز لتشجيع الاستثمار، ثم العمل على استيفاء شروط الاستفادة منها؛

ج)- القطاع الحكومي : هو أبرز القطاعات اهتماما بدراسة السياسة الضريبية ومحاولة تطويرها وتكييفها مع المستجدات، لما لها من تأثير على معالجة مساوئ الدورة الاقتصادية من تضخم و كساد، و تكوين تصور حول حجم الاستثمار الحالي و المتوقع، كما أن نجاح الدولة في تلبية حاجيات رعاياها يتوقف على ما تؤمنه هذه السياسة من حصيلة ضريبية لتغطية الانفاق العام؛

د)- قطاع البحث العلمي : السياسة الضريبية من المواضيع التي يفترض أن تكون ضمن أولويات دراسات و بحوث قطاع البحث العلمي، لمعرفة ورصد تأثيراتها في قدرة الدولة على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، و تحديد الدور الذي يمكن أن تسهم به في إحداث التنمية الاقتصادية في المجتمع.

ثانيا: قواعد السياسة الضريبية: هناك مجموعة من القواعد يجب أن يركز عليها النظام الضريبي لأية دولة عند رسمه للسياسة الضريبية لأجل تحقيق الأهداف الاقتصادية و المالية و الاجتماعية نذكر منها:

1- تحديد الأهداف: ينبغي أن يتم وضع هذه السياسة في ظل تحديد الأهداف الرئيسية ذات الأولوية للنظام الضريبي للدولة خلال فترة زمنية محددة، دون تجاهل الواقع السياسي، الاقتصادي، و الاجتماعي داخليا وخارجيا؛

2- التنسيق بين أهدافها و أهداف باقي فروع السياسة الاقتصادية: يرتبط نجاح السياسة الاقتصادية في تحقيق أهدافها بمدى التنسيق بين أهداف كل فرع من فروع هذه السياسة مع باقي فروعها، و ضمن هذا الإطار ينبغي صياغة السياسة الضريبية ؛

3- تجنب القرارات المتناقضة: ينبغي تجنب التناقضات الناجمة عن قرارات السياسة الضريبية في سعيها لتحقيق أهدافها، من ذلك أن التوسع في الحوافز الضريبية لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية، قد يكون على حساب الهدف المالي للضريبة، و بالتالي التأثير سلبا على إيرادات الميزانية العامة للدولة؛

4- التوليف و المزج المناسب لأدواتها: و ذلك عند تحديد الهيكل الضريبي من حيث:

أ)- اختيار نوعية الضريبة، و ثقلها النسبي في مجموع الإيرادات الضريبية؛

ب)- تحديد معدلات تتماشى مع نوعية النشاط الاقتصادي و أهميته، و دون الإضرار بالمؤسسات و الخزينة العمومية¹.

¹ أحمد عبد العزيز الشرفاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة 1981، ص10.

المطلب الثاني: مؤشرات كفاءة السياسة الضريبية.

تحتاج السياسة الضريبية المنتهجة للتأثير على مجريات الحياة الاقتصادية و الاجتماعية إلى متابعة و مراقبة لإحداث التعديلات اللازمة عند بروز انحرافات غير مرغوب فيها، و توجيهها في الاتجاه المرسوم مسبقا من قبل الدولة. و هناك مجموعة من المؤشرات التي يُسترشد بها في تقييم كفاءة هذه السياسة من الناحية الفنية و التنظيمية، المالية، الاقتصادية، و الاجتماعية. و ذلك ما سوف نتعرض له من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: المؤشرات الفنية و التنظيمية و المالية؛

- الفرع الثاني: المؤشرات الاقتصادية و الاجتماعية.

الفرع الأول: المؤشرات الفنية و التنظيمية و المالية.

تتعلق هذه المؤشرات بقدرة السياسة الضريبية على تنظيم الجوانب الفنية للضريبة بما يسمح بالتحكم في النفقات و بساطة الإجراءات و القدرة على مواجهة التهرب الضريبي و كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيقها من جهة، و قدرتها على ضمان ديمومة الإيرادات الضريبية بما يلائم القدرة التكاليفية للاقتصاد الوطني من جهة أخرى:

أولاً. المؤشرات الفنية و التنظيمية: تتعلق هذه المؤشرات بالجانب الفني أو التنظيمي للضريبة وتتجلى في:

- 1- التحكم في نفقات التحصيل: تحقيقاً لمبدأ الاقتصاد في النفقات و لكي لا تفقد الحصيللة الضريبية أهميتها. لذا يتم تفضيل تطبيق الضرائب التي لا يترتب عن تحصيلها تكاليف كبيرة، و تفادي الضرائب ذات النفقات العالية؛
 - 2- سهولة و بساطة الإجراءات: ينبغي أن يشمل ذلك كل المعاملات بين الإدارة و المؤسسات قبل و عند التحصيل؛
 - 3- كفاءة موظفي الإدارة الضريبية: فأداء مهامهم بكفاءة هو الكفيل بتحقيق الفعالية في تطبيق هذه السياسة؛
 - 4- كفاءة التشريع الضريبي: إن كفاءة المشرع في سن القوانين القادرة على مجابهة ظاهري التهرب و الغش الضريبيين و المتميزة بالمرونة عند تسوية المنازعات، و ضمان الوضوح في كل ما يتعلق بالضريبة كي يكون معدلها و وعاءها و موعد و أسلوب تحصيلها و كل ما يتصل بها من أحكام واضحاً و معروفاً بصورة مسبقة للمؤسسة؛ إنصافاً و تشجيعاً لها على ترتيب التزاماتها المالية و دفعها سواء للحكومة أو الأفراد و في أوقات تناسبها.¹
- ثانياً. المؤشرات المالية: تتمثل أبرز مؤشرات الكفاءة المالية للسياسة الضريبية في:

1- تحقيق التناسب بين الموارد المالية و القدرة التكاليفية للاقتصاد: فقدرة هذه السياسة على توفير الموارد المالية للدولة يجب أن يتم بشكل يتناسب مع القدرة التكاليفية للاقتصاد الوطني و المقدرة التكاليفية للمؤسسات، حتى تتمكن الدولة من مواجهة الحاجات المتزايدة؛

2- ضمان ديمومة تدفق الإيرادات المالية إلى الخزينة العمومية: و هذا ما يمكن الدولة من:

- أ- تجنب التعرض للأزمات و الاحتناقات المالية، و اللجوء إلى مصادر التمويل الأخرى؛
- ب- الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، تمويل الاستثمارات الحكومية، و تقديم الدعم لاستثمارات القطاع الخاص.

¹ غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 103.

الفرع الثاني: المؤشرات الاقتصادية و الاجتماعية.

ترتبط هذه المؤشرات بكفاءتها في معالجة تقلبات الدورة الاقتصادية و توجيه عوامل الانتاج بما يحقق التنمية الاقتصادية المنشودة، التي تتوزع عوائدها على فئات المجتمع بما يحقق نوع من العدالة و يقلل الفوارق بين هذه الفئات: أولاً. **المؤشرات الاقتصادية:** ترتبط مؤشرات كفاءة السياسة الضريبية في المجال الاقتصادي بالدور الاقتصادي للضريبة و تتجلى هذه المؤشرات في:

1- التخفيف من حدة الضغوط التضخمية و المحافظة على النقد الوطني: فزيادة حدة الضغوط التضخمية نتيجة زيادة العرض النقدي عن حجم المنتجات ترفع الأسعار و تحفض قيمة الصادرات و تحدث عجزا في ميزان المدفوعات و تدهورا في قيمة العملة الوطنية في سوق الصرف، و يمكن للحكومة أن تتدخل بزيادة العبء الإجمالي للضرائب من خلال اقتطاع جزء من دخول الأفراد مما يرغمهم على تقييد استهلاكهم؛ و بالتالي ينخفض الطلب الكلي وتنخفض الضغوط التضخمية. و من ثم تتجلى كفاءة السياسة الضريبية في القدرة على تحقيق الاستقرار الاقتصادي دون أن يكون الوضع مشوبا بالتضخم أو الانكماش¹؛

2- توجيه عوامل الإنتاج: نحو الاستثمار في القطاعات و المناطق التي ترغب الدولة في تنشيط الاستثمار بها، عن طريق منحها بعض الإعفاءات الضريبية أو توقيع الضريبة عليها بمعدلات أقل مقارنة بالقطاعات و المناطق الأخرى؛

3- تحقيق التنمية الاقتصادية: من خلال قدرتها على تعبئة الموارد المالية وتشجيع الادخار، بإعفاء الفوائد الناتجة عن الأموال المودعة لدى البنوك من الضرائب أو إخضاعها لمعدلات ضريبية أقل؛

4- حماية المؤسسات و المنتجات المحلية من المنافسة الخارجية: من خلال قدرة و فعالية تدابير وإجراءات السياسة الضريبية على حماية المؤسسات و المنتجات المحلية من المنافسة الخارجية بضمان تدعيم مكانتها في السوق الداخلية، لما لذلك من آثار مرغوبة على الاقتصاد الوطني²؛

5- تصحيح الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد الوطني: و يتجلى من خلال القدرة على تصحيح الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد الوطني بالتكامل مع السياسات الاقتصادية الأخرى.

ثانيا. **المؤشرات الاجتماعية:** أبرز المؤشرات الدالة على كفاءة السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها الاجتماعية هي:

1- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل و الثروات و تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية: عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الدخل المرتفعة وإعادة توزيع حصيلتها لفائدة الفئات الفقيرة، ما يؤدي إلى زيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل، و الحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل. و من ثم المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية و الاقتصادية.

2- التقليل من الفوارق في المستويات المعيشية بين مناطق الدولة: و يتوقف هذا على قدرة السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الجهوية و توجيه الاستثمارات نحو الوجهة التي تخدم المصلحة الاقتصادية و الاجتماعية؛

¹ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون تاريخ، ص 47.
² أحمد عبد العزيز الشرقاوي، مرجع سابق، ص 12-13.

- 3- تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة: كإعفاء بعض المؤسسات و الجمعيات من الضرائب لتشجيعها على تقديم خدمات اجتماعية معينة لهذه الفئة من المجتمع ، و مساهمة السياسة الضريبية في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بإعفائها أو اخضاعها لضرائب منخفضة؛ و من ثم التخفيف من حدة الضغط الضريبي على ذوي الدخل المحدود؛
- 4- توجيه و تهذيب السلوك الاستهلاكي: عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على السلع التي تسبب أضرارا صحية كالمشروبات الكحولية و التبغ، للحد من استهلاكها¹؛

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوم، الجزائر، 2003، ص 34.

المبحث الثاني : أهداف السياسة الضريبية.

ارتبط دور السياسة الضريبية بدور الدولة و تدخلها في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، فقد كانت الضريبة في ظل الدولة الحارسة وسيلة لتمويل النفقات العامة ذات الصلة بالمهام الموكلة للدولة و المتعلقة بالامن و الدفاع و القضاء، و لم تكن أداة تأثير على أي من المجالات لذلك اتسمت بالحيادية، لكن مع تحول الدولة الحارسة الى دولة متدخلة في شتى مجالات الحياة، كان لزاما عليها استخدام كل الادوات التي تتاح لها، بما في ذلك الضريبة التي تخلت عن حياديتها و تحولت الى أداة ذات أثر فعال و توجيهي في تحقيق الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، و هو ما سوف نتعرض له في هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

- المطلب الأول: الأهداف المالية؛

- المطلب الثاني : الأهداف الاقتصادية؛

- المطلب الثالث : الأهداف الاجتماعية و السياسية.

المطلب الأول: الأهداف المالية.

هناك مجموعة من الأهداف المالية التي يمكن تحقيقها من خلال السياسة الضريبية، فهي الأداة الرئيسية لتمويل الموازنات العامة و تحقيق التوازن لها في معظم دول العالم، و بما يجنبها اللجوء إلى المديونية، و هو ما سنتطرق اليه من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: تمويل الموازنة العامة و ضمان تغطية عجزها؛

- الفرع الثاني: الحد من المديونية.

الفرع الأول: تمويل الموازنة العامة و ضمان تغطية عجزها.

إن الهدف التقليدي للسياسة الضريبية منذ أن عُرِفَت الضريبة هو تعبئة الموارد المالية التي تمكن الدولة من تغطية نفقاتها العمومية و الوفاء بالتزاماتها اتجاه مواطنيها.

أولاً. تمويل الموازنة العامة: تتوقف قدرة الدولة على تأمين الموارد المالية اللازمة للموازنة العامة على فعالية السياسة الضريبية المنتهجة و النظام الضريبي المطبق لها على:

1- توسيع مجال الاقتطاع الضريبي: من خلال الوصول الى أكبر عدد من العناصر الضريبية و الفوائض الاقتصادية و اخضاعها للاقتطاع الضريبي، لكن دون إهمال الآثار الجانبية التي تترتب على الافراط في التركيز على الدور المالي للضريبة عن طريق التوسع في تعداد الضرائب و المغالاة في معدلاتها، كون ذلك قد يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية بدل ارتفاعها بسبب تثبيط مثل هذه الإجراءات للنشاط الاقتصادي، ومن ثم تقليصها للأوعية الضريبية، و قد لخص " لافر " ذلك في مقولة "كثرة الضريبة تقتل الضريبة".

2- الاهتمام بالتحصيل الضريبي: تختلف الأهمية النسبية للتمويل الضريبي ضمن تركيبة مصادر تمويل الميزانية العامة من دولة لأخرى، حيث تزداد أهميته في الدول التي لا تتاح لها مصادر تمويل متعددة، في حين تقل أهميته النسبية في الدول التي تتوفر على مصادر تمويل أخرى خاصة الدول الريعية كما هو الشأن بالنسبة للجزائر حيث تعتمد بنسبة كبيرة على

عوائد البترول و الضرائب المرتبطة بها، الأمر الذي جعل الضرائب العادية مصدر تمويل ثانوي، و قد يؤدي مثل هذا التوجه إلى :

(أ)- التوسع في سياسة الإعفاء و العفو الضريبيين؛

(ب)- التقاعس في حصر الفوائض الاقتصادية الخاضعة للضريبة؛

(ج)- عدم الحزم في محاربة التهرب الضريبي.

و تساهم هذه العوامل في تواضع المردود المالي للنظام الضريبي خارج قطاع المحروقات.

ثانيا. تغطية العجز في الموازنة العامة: ارتبط الدور المالي للضريبة وقدرته على تغطية النفقات العامة بمفهوم التوازن المالي و الذي يركز على توازن الموازنة، و تحجيم المديونية.¹

1- مفهوم التوازن الموازني: لقد ساد لفترة طويلة التصور الكلاسيكي لمفهوم التوازن بالمساواة بين حجم النفقات و حجم الإيرادات، و ضرورة تغطية أعباء الدولة من خلال الإيرادات الضريبية، مع اعتبار مصادر التمويل الأخرى مصادر استثنائية و مضرة بالنسبة للبعض منها كالإصدار النقدي و الإقراض، و من ثم فهي لا تعد عناصر عادية لتحقيق التوازن.

هذا التصور دفع المختصين في علم المالية العامة إلى تبني فكرة ضرورة تمويل النفقات الجارية عن طريق الإيرادات الضريبية و ربطوا التوازن بهذه المعادلة، و أي تمويل يخرج عن هذا الإطار بسبب ضعف المردود الضريبي أو بسبب توسع نطاق الانفاق العمومي و يتم عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدي يعتبر مظهر لا توازن للموازنة العامة،² و هو الأمر الذي يحتم ضرورة عقلنة تقديرات النفقات العامة بشكل يتماشى مع تقديرات الإيرادات و هو ما يخرج أيضا الفوائض الضريبية على نطاق توازن الموازنة؛

2- دور الإيرادات الضريبية في تغطية العجز الموازني: يأخذ اللاتوازن الموازني شكل عجز و هو الحالة الغالبة:

(أ)- مفهوم العجز الموازني: يعني عجز الإيرادات الضريبية على وجه الخصوص عن تغطية النفقات العمومية وليس العكس، لأن المبدأ في المالية العامة هو تقدير النفقات ثم تحديد الإيرادات، ويعزى النقص في الإيرادات الضريبية إلى :

- عدم دقة التقديرات المرتبطة بالعناصر المختلفة للموازنة؛

- عدم مرونة النظام الضريبي للتغيرات المفاجئة التي يعرفها الاقتصاد، ما يؤثر على الحصيلة الضريبية؛

- التوسع في النفقات الضريبية من إعفاءات وتخفيضات، دون مراعاة تأثير ذلك على المردود المالي للنظام الضريبي.

(ب)- دور الضريبة في احتواء العجز الموازني: العجز في الموازنة قد يكون ظرفيا و قد يكون هيكليا:

- العجز الظرفي : ينتج عن تقلص المادة الخاضعة للضريبة نتيجة انخفاض الدخل الوطني، و من ثم انخفاض الحصيلة الضريبية، و يحدث هذا في حالات الركود الظرفية، ويتم احتواء هذا النوع من العجز من خلال تقليص النفقات أو زيادة الإيرادات الضريبية. لكن عمليا قد تعترض تحقيق ذلك بعض الصعوبات، فتخفيض النفقات العمومية قد لا

¹ محمد فلاح، السياسة الجبائية (الأدوات و الأهداف)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 27 .
² نفس المرجع، ص 27.

يكون متاحا بسبب ضرورتها وأولويتها، و قد تقتضي الحاجة عدم ربطها بالإيرادات الضريبية و التوسع في تمويلها اعتمادا على مصادر التمويل الأخرى، و زيادة الإيرادات الضريبية من خلال رفع المعدلات أو اقرار ضرائب جديدة يرفع من مستوى الضغط الضريبي. و النتيجة تناقص الدخل الوطني في فترة الركود بسبب تثبيط النشاط الاقتصادي، كما تؤدي زيادة الاقتطاع الضريبي إلى وضع انكماشى للككتلة النقدية ما يؤدي إلى حالة الركود. و بالتالي فإن الزيادة في الاقتطاعات الضريبية يمكن أن تساهم في تحقيق توازن الموازنة عن طريق تغطية العجز إذا أخذت هذه الزيادة حجما معقولا و النشاط الاقتصادي في وضعية حسنة، و إلا كان التركيز على توازن الموازنة على حساب التوازن الاقتصادي.¹

- **العجز الهيكلي** : يتجلى في حالة عدم توفر امكانيات وصول مستوى الإيرادات إلى مستوى النفقات لفترة زمنية طويلة، ما يُخل بتوازن العناصر المكونة للهيكل المالي و يُوصل النفقات العمومية في هذه الحالة إلى أقصى حدودها مقارنة مع امكانيات الدخل الوطني.

للتخفيف من حدة العجز الهيكلي لابد من كبح حركة تزايد النفقات وتسريع حركة تزايد الدخل الوطني، و من ثم إعادة الاعتبار للتوازن الهيكلي، و يتركز هذا التصور النظري على مقارنة الانتاجية الحدية للنفقة العمومية من جهة و النفقة الخاصة من جهة أخرى.²

الفرع الثاني: الحد من المديونية.

تسهم السياسة الضريبية في الحد من الاعتماد على المديونية لتمويل الميزانية العامة من خلال توسيع مستوى الاقتطاع الضريبي و أوعيته، بحيث يشمل كل الفوائض الاقتصادية المتاحة، و التي يمكن زيادتها عن طريق توظيف التحفيز الضريبي لجذب مزيد من الاستثمارات.

أولا. رفع مستوى الاقتطاع الضريبي و توسيع وعائه: و يتم ذلك من خلال:

1- رفع مستوى الاقتطاع الضريبي: من خلال بلوغ أكبر ما يمكن الوصول اليه من مستوى الاقتطاع الضريبي من الفوائض الاقتصادية، و ضمان تحصيل تلك الاقتطاعات بكل الطرق المتاحة الودية و الإجبارية؛

2- توسيع وعاء الاقتطاع الضريبي: خاصة في الفترات الموالية للإصدار النقدي أو التوسع في القروض، بهدف حصر الفوائض الضريبية و تحصيلها و توظيفها في تمويل النفقات الاستثمارية كبديل لعملية الاقتراض؛

ثانيا. توظيف سياسة التحفيز الضريبي لجذب الاستثمار: تؤدي الفعالية في توظيف الحوافز الضريبية إلى:

1- جذب المشاريع الاستثمارية: و يشمل ذلك الاستثمارات المحلية و الأجنبية لدور الحوافز الضريبية في زيادة عوائد تلك الاستثمارات.

2- زيادة الإيرادات الضريبية: يؤدي استحداث مزيدا من المشاريع الاستثمارية الجديدة أو توسيع المشاريع القائمة بفعل تأثير الحوافز الضريبية إلى تكوين و توسيع الفوائض الاقتصادية، و التي تمثل أوعية ضريبية جديدة تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية.

¹ محمد فلاح، السياسة الجبائية (الأدوات و الأهداف)، مرجع سابق، ص 31.

² نفس المرجع، ص 32.

المطلب الثاني : الأهداف الاقتصادية.

أدى تطور دور الدولة نتيجة توسع أنشطتها وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية إلى جعل السياسة الضريبية أحد عناصر السياسة الاقتصادية المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة، و سوف نتطرق إلى مجموعة من هذه الأهداف من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي؛
- الفرع الثاني: تحقيق التنمية الاقتصادية.
- الفرع الثالث: تحفيز و توجيه و ترشيد الاستثمار.

الفرع الأول: تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي.

تتجلى مساهمة السياسة الضريبية في تحقيق النمو من خلال تأثيرها على محدداته،¹ إذ لها تأثير مهم في تكوين رأس المال و تحقيق التطور التكنولوجي و على باقي العوامل الإنتاجية. كما تسهم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي لدعم النمو، و ذلك ما نحاول إبرازه فيما يلي:

أولاً. التأثير على تكوين رأس المال و التطور التكنولوجي: يمكن للسياسة الضريبية تشجيع تكوين رأس المال و التطور التكنولوجي من خلال التقليل من مستوى الاقتطاع الضريبي:

1- التأثير على تكوين رأس المال: يظهر تأثير السياسة الضريبية على معدل تكوين رأس المال من خلال تأثيرها في كل من المدخرات أو حجم الاستثمار أو في كليهما، فزيادة الضرائب على الإنفاق تؤدي إلى زيادة معدل تكوين معدل رأس المال نتيجة زيادة معدل المدخرات، وفرض ضرائب تصاعدية يقلل من معدل تكوين رأس المال نتيجة انخفاض المدخرات؛

2- التأثير على التطور التكنولوجي: يبرز دور السياسة الضريبية في التأثير على سرعة التطور التكنولوجي من خلال التمييز في المعاملة الضريبية تبعاً للمستوى التكنولوجي و الطرق الإنتاجية المتبعة، الأمر الذي يستدعي التقليل من التأثير الضريبي بشكل محسوس على النشاط البحثي قصد تشجيعه خاصة في الدول النامية، لاعتمادها بشكل مفرط على استيراد التكنولوجيا الجاهزة، بخلاف الدول المتقدمة المنتجة للتكنولوجيا.

ثانياً. التأثير على كمية ونوعية عناصر الإنتاج الأخرى: يمكن للسياسة الضريبية أن تزيد أو تقلل من الكميات المعروضة من عوامل الإنتاج المختلفة:

1- الموارد الطبيعية: طبيعة الهيكل الضريبي تؤثر بدرجة كبيرة على الرغبة في القيام ببعض الأنشطة المرتبطة باستكشاف و استغلال الموارد الطبيعية، فسيادة ضرائب الدخل على الهيكل الضريبي بسبب اعتماد الدولة على الضرائب المباشرة في تمويل الميزانية العامة، يقلل من عوائد و أرباح الأفراد والمؤسسات؛ ما يجد من فرص استغلال الموارد الاقتصادية لقلة الأرباح المتبقية بعد الاقتطاع الضريبي؛

¹ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص 21.

2- عرض العمل: تؤثر الضرائب في العرض الكلي من ساعات العمل و العرض النسبي من أنواع و مستويات العمل المختلفة، و يظهر التأثير الأول من خلال أثري الدخل و الإحلال، فيشجع أثر الدخل الأفراد على زيادة ساعات عملهم لتعويض النقص في الدخل بسبب الضريبة، بينما يشجع أثر الإحلال الأفراد على تخفيض ساعات عملهم لانخفاض تكلفة الفرصة البديلة لوقت الفراغ (أو ساعات الراحة). أما بالنسبة لتأثير الضريبة على العرض النسبي من أنواع و مستويات العمل المختلفة، فيظهر من خلال تأثيرها على المكاسب من المهن و الوظائف المختلفة، مما يؤدي إلى تغيير عرض العمل بها؛

3- نوعية العمل و المهارة التنظيمية: يؤثر الهيكل الضريبي على مدى رغبة الأفراد في الحصول على التدريب الإضافي، و المؤسسات فيما يتصل بتدريب العاملين الجدد. كما أن هيكل الضريبة ومعدلاتها تؤثر في رغبة الخبراء الأجانب في الانتقال للعمل في دولة معينة، كما قد تدفع المعدلات الضريبية المرتفعة ببعض الموظفين المؤهلين تأهيلا عاليا للانتقال خارج الوطن، إضافة إلى أن الضرائب غير المباشرة على السلع و الخدمات الاستهلاكية الضرورية للصحة و الطاقة ستؤدي بدورها إلى تخفيض كفاءة و نوعية قوة العمل؛

4- القدرة على توفير الموارد المالية: كلما مكنت السياسة الضريبية الإدارة الضريبية من تحصيل إيراداتها وتعظيمها في ظل الاسترشاد بمبدأ الاقتصاد في النفقات و الصرامة في مكافحة التهرب الضريبي، كلما أدى ذلك إلى توفير موارد أكثر لزيادة الإنتاج الوطني و تحقيق معدلات أعلى من النمو عن طريق سياسة التحفيز. و هكذا يتضح أن تأثير الضرائب لتحقيق النمو الاقتصادي يتم من خلال التأثير في نوعية و كمية الاستثمارات و الآلات و المعدات و في رأس المال البشري من خلال التعليم و التدريب.

يمكن إبداء مجموعة من الملاحظات حول الارتباط بين السياسة الضريبية و قدرتها على تحقيق النمو الاقتصادي:

أ- عدم تجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع: إذ يؤدي تجاوز العبء الضريبي للطاقة الضريبية لأفراد المجتمع إلى عرقلة النمو الاقتصادي، الأمر الذي يتطلب التزام الحكومات بضرورة ترشيد الإنفاق العام الذي يُمول أساسا من الحصيلة الضريبية، و تكييفه مع المقدرة المالية لأفراد المجتمع تجنباً لتجاوزه طاقتهم الضريبية، و عرقلة النمو الاقتصادي؛

ب- تشجيع الادخار: يعد الادخار من الموارد الهامة للتنمية الاقتصادية، لذا ينبغي استخدام الحوافز الضريبية لتشجيعه، مع تجنب تقليله بواسطة المعدلات الضريبية المرتفعة على المدخيل العالية؛

ج- إقامة نظام ضريبي مشجع للنمو: السياسة الضريبية الملائمة لتحقيق النمو الاقتصادي هي التي يتم تطبيقها من خلال نظام ضريبي قادر على تهيئة المناخ المناسب للنمو و لا يعيق استخدام الموارد بكفاءة، فالنمو الاقتصادي يتحقق باستخدام الموارد الاقتصادية و العمل و الإدارة بكفاءة¹.

يمكن للدولة في اطار توظيفها السياسة الضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي أن تحقق بعض الأهداف الأخرى أبرزها :

- تقييد الاستهلاك نتيجة تحويل الموارد إلى الاستثمار عن طريق الحوافز الضريبية؛
- تحويل الموارد من أيدي الأفراد و المؤسسات إلى يد الدولة لجعل الاستثمار أكثر امكانية؛
- تقليص الفوارق الاقتصادية و الاجتماعية.

¹ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 32.

ثانيا. تحقيق الاستقرار الاقتصادي: تتوقف فعالية تطبيق السياسة الاقتصادية بشكل كبير على الاستقرار الاقتصادي:

1- الارتباط بين النمو و الاستقرار الاقتصادي: تعرف الدورة الاقتصادية عدة تقلبات، فالنشاط الاقتصادي يمر بفترات رواج وفترات انكماش، فيترب على الحالة الأخيرة انتشار البطالة، و انخفاضاً في معدل النمو الاقتصادي. و نتيجة ذلك تهديد الاستقرار الاقتصادي الذي تتوقف عليه فعالية القرارات الاقتصادية لتصحيح الاختلالات السابقة، و يعبر عن الاستقرار الاقتصادي في الغالب بـ:

(أ)- درجة استقرار الأسعار أو درجة انخفاض حدة الضغوط التضخمية؛

(ب)- المحافظة على توازن ميزان المدفوعات، و استقرار العملة؛

(ج)- البحث عن التوظيف الكامل.

لا يُقصد بالاستقرار تحقيق الثبات و إنما تحقيق عدم الاضطراب في الوضع الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، " فهدف سياسة الاستقرار في مجتمع ينمو هو تحقيق الاستقرار في معدل النمو وليس العمل على ثبات حجم الدخل الوطني."¹

2- دور السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي: يمثل الاستقرار الاقتصادي أحد الأهداف الرئيسية للسياسات الاقتصادية الكلية، و للسياسة الضريبية دوراً هاماً في هذا المجال إذ تستخدم فيما يلي:

(أ)- الحد من البطالة : عن طريق تخفيض الضرائب لتشجيع الاستثمار؛

(ب)- مواجهة التضخم: من خلال رفع معدلات الضرائب على المداخيل أو تقليص الاستثمار الحكومي.

الفرع الثاني: تحقيق التنمية الاقتصادية.

يقتضي تحقيق التنمية الاقتصادية ضرورة قيام الدولة بوضع وتنفيذ خطط انمائية متكاملة، لكن يبقى تنفيذها مرتبط بوفرة الموارد المالية اللازمة لتمويلها، و التي تتوقف في جانب كبير منها على قدرة السياسة الضريبية على تعبئة الموارد المالية اللازمة لتمويل الاستثمارات الاقتصادية و الاجتماعية، و الاضطلاع بالدور التوجيهي من خلال ما تقدمه من حوافز ضريبية منمىة للاستثمار وموجهة له في نفس الوقت²، و إضفاء صفة الاستدامة على التنمية.

أولاً. تعبئة الادخار و آليات توظيف السياسة الضريبية لتشجيعه: تتوفر السياسة الضريبية على العديد من آليات تعبئة مدخرات القطاعات المختلفة:

1- مصادر تعبئة الادخار: تتوقف تعبئة المدخرات اللازمة لتمويل التنمية على مساهمات القطاعات التالية:

(أ)- القطاع العائلي : تربط مدخرات هذا القطاع بتزايد نصيب الفرد من الدخل الوطني، و نجاعة حوافز السياسة الضريبية في دفع اقبال الأفراد على قنوات الادخار المغذية للاستثمارات المجدية في اطار الخطط التنموية للدولة بدل توجيهها نحو الاستهلاك الترفي. و تعرف البلدان النامية ضعفاً كبيراً في مدخرات هذا القطاع بسبب انخفاض الدخل الوطني بها

¹ علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1972، ص 52.

² محمد مبارك حجبر، السياسة المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، بدون تاريخ نشر، ص 58.
- دراوسي مسعود، السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 92.

و انخفاض نصيب الفرد منه، و يعد هذا النوع من المدخرات أهم مصادر تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في هذه البلدان، الأمر الذي يحتم عليها ضرورة و أهمية تشجيعها لهذه المدخرات من خلال سياستها الضريبية؛

(ب)- قطاع الأعمال : تتوقف مدخرات حجم القطاع الاقتصادي بصفة رئيسية على حجم التوقيع الضريبي الذي تقره السياسة الضريبية على الأرباح، فكلما انخفض حجم الاخضاع الضريبي من حيث عدد الضرائب و معدلاتها و اتسع مجال التحفيز الضريبي، كلما ساهم ذلك في رفع مدخرات هذا القطاع¹؛

(ج)- الادخار الحكومي: تتوقف تعبئة مدخرات هذا القطاع على تزايد حجم الحصيلة الضريبية و رشادة الانفاق العام. غير أن زيادة الحصيلة الضريبية ينبغي أن لا ترتبط بالتوسع في عدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها، و إنما من خلال انتهاز سياسة ضريبية مشجعة للاستثمارات المجدية المنتجة لفوائض اقتصادية جديدة تشكل أوعية ضريبية إضافية.

يعد الادخار الحكومي مصدر الدعم و المساعدات التي تقدمها الدولة للقطاع الاقتصادي، و مصدر تمويل عملية اقامة البنية التحتية الضرورية لممارسة الأنشطة الاقتصادية، و هي كلها عوامل تساهم في تهيئة بيئة مشجعة على الادخار و محفزة على الاستثمار و هما اساس التنمية الاقتصادية.

إن عجز النظام الضريبي على تعبئة هذا النوع من المدخرات، يدفع الدولة إلى اعتماد مصادر التمويل التضخمية و الاستدانة على الرغم من الانعكاسات السلبية لهذه المصادر على العملية التنموية و على الاقتصاد الوطني². و تزداد أهمية الضريبة كمصدر رئيسي للإنفاق في الأغراض التنموية في الدول التي تعتمد بشكل أساسي على الحصيلة الضريبية في تمويل الموازنة العامة، عكس الدول الريعية التي تنظر إلى الضريبة على أنها مصدر تمويل ثانوي لارتباط اقتصادياتها بالموارد الطبيعية. و هو احد اسباب تباين السياسات الضريبية المنتهجة في الدول العربية مثلا من حيث الاعتماد على الإيرادات الضريبية في تمويل التنمية، فالبلدان العربية غير النفطية تعتبر الإيرادات الضريبية المصدر الرئيس لتمويل خططها التنموية، في حين نسجل الاعتماد الكلي للدول العربية النفطية على عوائد البترول في تمويل الخطط التنموية. الأمر الذي يحتم عليها ضرورة اعطاء الأهمية للدور الذي يمكن أن تؤديه الضريبة في تمويل التنمية، فقيام الضريبة بهذا الدور يمر حتما عبر اقامة اقتصاد حقيقي بديلا للاقتصاد الريعي.

2- آليات توظيف السياسة الضريبية لتشجيع الادخار: تمارس السياسة الضريبية تأثيرها على مصادر تمويل التنمية من خلال قدرتها على تعبئة الادخار عن طريق التوسع في الضرائب على المداخل الموجهة للاستهلاك لتقييده، و تخفيض الضرائب على المداخل الموجهة للادخار لتشجيعه. و هنا تظهر أهمية الإعفاء الضريبي لأرباح المؤسسات، حيث يرفع من قدرتها على تمويل عمليات توسيع مشاريعها القائمة و بعث مشاريعها الجديدة. لذا فإن استخدام السياسة الضريبية كأداة لتعبئة الادخار اللازم لتحقيق التنمية الاقتصادية يتم من خلال :

- (أ)- توظيفها للتأثير الايجابي على الاستهلاك و تحويل موارده إلى الاستثمار؛
- (ب)- توظيفها كأداة مشجعة على الادخار و الذي بدوره يؤدي الى تحفيز و رفع حجم الاستثمار؛

¹ مسعود دراوسي، مرجع سابق، ص 95.
² نفس المرجع، ص 98.

(د) - توظيفها في تحويل الموارد من ايدي الأفراد إلى يد الدولة لتشجيع الاستثمار العام؛
(هـ) - استخدامها كأداة موجهة للاستثمار نحو القطاعات الانتاجية ذات الأولوية المجتمعية و القدرة على تكوين الفوائض الاقتصادية و المحدثة لمناصب الشغل و المحققة لعملية تنمية متوازنة قطاعيا و اقليميا من خلال أدواتها التحفيزية.
ثانيا. إضفاء الاستدامة على التنمية: في ظل اتساع مفهوم التنمية ليشمل الاستدامة، كانت السياسة الضريبية أكثر الأدوات استخداما لتحقيق هذه الغاية. فقد أثبتت التجارب العملية كفاءتها، كما أن استخدامها في هذا المجال استند على كثير من المبررات والحجج و أوجد بعض الأدوات الضريبية التي تنسجم مع طبيعة هذا الدور الجديد الذي قد تعترضه بعض الصعوبات:

1- مبررات استخدام السياسة الضريبية لتحقيق التنمية المستدامة : اقترحت الكثير من الدراسات الاقتصادية ضرورة الأخذ بالضريبة كوسيلة لتحقيق هذا المسعى، مع تركيزها على الضرائب البيئية لدورها في تقليل مستوى التلوث البيئي و استغلال البيئة بشكل يؤدي إلى استنزاف مواردها الطبيعية، فالضريبة سواء كانت عادية أو بيئية توجه لتمويل التنمية أو لحماية البيئة، و في الحالتين تعد إسهاما في تحمل جزء من التكاليف و الأعباء العامة، على اعتبار أن تكاليف حماية البيئة تندرج ضمن الأعباء العامة ، ومن أهم المبررات التي أستند إليها أنصار الخيار الضريبي:

(أ) - حماية حياة الانسان: بتوفير الظروف البيئية المناسبة الخالية من كل مظاهر التلوث، عن طريق الضرائب البيئية، رفع معدلات الضرائب العادية على الأنشطة المنتجة للسلع الضارة و الملوثة للبيئة، و منح المزايا الضريبية للأنشطة المنتجة للسلع غير الضارة بالصحة و المحيط. فحماية الصحة العامة هي شكل من أشكال التنمية؛

(ب) - التكفل بضحايا الأضرار البيئية: من خلال استخدام حصيلة الضرائب العادية و البيئية في التعويض و التكفل بضحايا الأضرار البيئية الناجمة عن الأنشطة الاقتصادية؛

- تجنب الآثار المترتبة عن النفايات و انبعاثات المصانع التي تتطلب اتخاذ إجراءات مكلفة اقتصاديا للقضاء عليها أو التخفيف منها؛

(ج) - تحميل المؤسسات كلفة الأضرار البيئية: فالضريبة وسيلة لإجبار الأفراد و المؤسسات على التوقف عن النشاط الملوث للبيئة، أو تتحمل تكاليف نشاطها الضار بالبيئة، بحيث تستخدم حصيلة الضريبة في معالجة الأضرار التي سببها سلوكها الضار بالبيئة ، أو تبحث عن حلول فنية تكفل قيامها بأنشطتها دون تلويثها للبيئة؛

(د) - توجيه الاستثمارات نحو الأنشطة غير الملوثة للبيئة: يمكن توظيف الضرائب العادية في توجيه الاستثمارات نحو القطاعات والأنشطة الاقتصادية غير الملوثة للبيئة من خلال سياسة التحفيز الضريبي¹.

2- أدوات السياسة الضريبية في المجال البيئي : يمكن تصنيفها إلى أدوات مباشرة تتمثل في تبني منظومة ضريبية بيئية مستقلة، و أدوات غير مباشرة تتمثل في استخدام سياسة التحفيز الضريبي في إطار منظومة الضرائب العادية، لتحقيق أهداف بيئية ومواجهة تحديات التنمية المستدامة:

¹ محمد عرفة، الأهمية الاقتصادية للضريبة البيئية، في <http://www.alaswaq.net/index.html> تاريخ الاطلاع 30. 12. 2009.

- أ- الأدوات المباشرة : تتمثل في وضع منظومة ضريبية بيئية تهدف إلى تحقيق المستوى الإنتاجي الذي يحقق الكفاءة الاقتصادية، وتصل عنده الآثار الجانبية للعمليات الإنتاجية غير المرغوب فيها أو الملوثة للبيئة إلى أدنى مستوى ممكن. و هو ما يستدعي فرض ضرائب ورسوم على الأنشطة التي يصاحب إنتاجها تلوث بيئي على أن تكون معادلة على الأقل للتكلفة الحدية الخارجية لكل وحدة منتجة أو مستهلكة و أبرز الضرائب البيئية المطبقة في العالم هي:¹
- أ- الضريبة على المنتجات: تفرض على المنتجات التي ينتج عنها تلوثا سواء عند إنتاجها أو استهلاكها أو عند التخلص منها و الهدف من تطبيق هذه الرسوم هو تعديل الأسعار النسبية للمنتجات و/أو تمويل أنظمة الجمع و المعالجة للمخلفات²، بغية تخفيض مستويات التلوث و حجم الأضرار إلى مستويات مقبولة اجتماعيا.³
- في ظل تعدد المؤسسات الإنتاجية المكونة لكل نشاط أو قطاع فإنه لا بد من:
- التمييز في المعدلات الضريبية بين المؤسسات، و تجنب الضريبة الموحدة لمختلف المؤسسات الملوثة للبيئة لأن ذلك لن يكون كافيا لتخفيض معدلات التلوث إلى المستويات المقبولة اجتماعيا، و قد يصاحبه اختلال في تخصيص الموارد الاقتصادية في صالح بعض المؤسسات على حساب البعض الآخر، فاختلاف نسبة مساهمة هذه المؤسسات في تلويث البيئة يستدعي أن يكون المعدل الضريبي متناسبا مع درجة المساهمة في تلويث البيئة؛
 - لتفعيل هذا الأسلوب عادة ما يُدعم ببعض نظم التخلص من السلعة أو مدخلات إنتاجها من خلال استرجاعها أو إعادة تدويرها أو توافر بدائل سلعية سليمة بيئيا، و هذا يعني أن تطبيق هذه الضريبة بطريقة صحيحة قد يكون محفزا للبحث العلمي على إيجاد بدائل سلعية بيئية سليمة.⁴
- ب- ضريبة النفايات أو الانبعاثات: تفرض على نفايات و انبعاثات النشاط الإنتاجي للمؤسسات الاقتصادية لتؤدي دور الأسعار السوقية للكلفة الخارجية للتلوث، فهي تعكس قيمة الآثار الخارجية السلبية الناتجة عن أنشطة المؤسسات الملوثة للبيئة، و قد تدفع هذه الضريبة المنتجين إلى اتخاذ كل الإجراءات الممكنة لتخفيض الانبعاثات، من تغيير نوعية المدخلات المستعملة أو التحول إلى إنتاج منتجات أقل تلوثا و من ثم فهي تهدف إلى :
- إجبار المؤسسة على دفع كلفة إضافية تتضمن كلفة التخلص من النفايات أو كلفة معالجتها، و هذا ما يدفعها إلى محاولة التحكم في مستويات النفايات و الانبعاثات المصاحبة لإنتاجها و تخفيضها إلى أقل مستوى ممكن، لتجنب الكلفة الإضافية أو التقليل منها على الأقل؛
 - بما أن هدف المؤسسة الاقتصادية هو تعظيم الربح و تخفيض التكاليف، فإن هذا الهدف لن يتحقق إلا عند المستوى الذي تتعادل عنده التكلفة الحدية للتحكم بالتلوث مع معدل الضريبة على النفايات، و بما أن المؤسسة سوف تتوقف عن تخفيض حجم الملوثات عند نقطة التعادل هذه، فإنه لا بد أن يكون معدل الضريبة أكبر من التكلفة الحدية

¹ عصام خوري، عبير ناعسة، "النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي" في : مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (29) العدد (1)، 2007 .

- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص430.

² علاء أحمد عبادة سرحان، استخدام منهج الأدوات الاقتصادية في الإدارة البيئية للنفايات الطبية الخطرة، وحدة اقتصاديات البيئة بجامعة عين شمس، مصر .

³ DAVID CL, Nellor, DC " environmental taxes" Washington, 1995, p 108-109.

⁴ عصام خوري، عبير ناعسة، مرجع سابق.

لتخفيض الانبعاثات و النفايات خاصة في ظل السوق التنافسية، حيث تعمل المؤسسات على الضغط على التكاليف بسبب عدم قدرتها على التأثير في سعر السوق، لذا يصبح خيار تخفيض الملوثات وسيلة لتخفيض التكاليف. بهذا يتضح أن هذا النوع من الضرائب البيئية يجعل استخدام البيئة كمستودع للنفائات و الانبعاثات أمراً يخضع للتسعير بدلا من كونها مجرد سلعة حرة ملكيتها مشاع، إذ تضع الحكومات حقوقا للملكية موارد البيئة يجب دفع مقابلها، وهو ما يجعل المؤسسات تدخل هذه الموارد بعين الاعتبار كنتكاليف إضافية ضرورية للقيام بأنشطتها¹. غير أن الأخذ بهذه الضريبة تواجهه بعض الصعوبات منها إمكانية تحميل السوق الاحتكارية عبئها الأكبر للمستهلك إذا تمكن المنتج من نقلها إليه، إضافة إلى أن فرض ضريبة موحدة على كل وحدة من وحدات التلوث بغض النظر عن طبيعتها و حجم إنتاجها و نشاطها الملوث سوف يضر بالمؤسسات الصغيرة .

أ-ج- رسوم وضرائب الاستخدام: يمكن تعريفها على أنها مدفوعات عن كلفة الخدمات المجمعدة لتمويل الإدارة المحلية لأنها غالبا ما تكون المسئولة عن أنشطة جمع و معالجة النفائات الصلبة و الصرف الصحي. أما في حالة إدارة الموارد الطبيعية، فإن رسوم الاستخدام هي مدفوعات لاستخدام أو استهلاك مورد طبيعي كالصيد البري أو البحري، استغلال بعض المحاجر، عمليات التعدين، و دخول المترهات و المحميات الطبيعية.

أ-د- رسوم عدم الإلتزام: هي رسوم يدفعها الملوثون غير المتلتزمين بالمواصفات و المتطلبات ذات الصلة بإدارة الموارد الطبيعية و الإدارة البيئية بوجه عام، و من الممكن أن تكون هذه الرسوم متناسبة مع المتغيرات المختارة مثل الأضرار أو الأرباح المرتبطة بعدم الإلتزام البيئي، و يطلق على هذه الرسوم الغرامات.²

ب- الأدوات غير المباشرة : تشمل مجموعة الإجراءات التحفيزية المتخذة في اطار نظام الضريبة العادية لتوجيه المؤسسات الاقتصادية نحو الأنشطة و القطاعات التي تلبي الحاجيات الأساسية للمجتمع و لا تصاحبها آثار جانبية سلبية (تلويث البيئة ، تفاقم البطالة ، الإنتاج المضر بالصحة)، و تأخذ هذه الأدوات الأشكال التالية:

ب-أ- الإعفاءات والتخفيضات: حيث تمنح للمؤسسات إعفاءات وتخفيضات من الضريبة مقابل إلتزامها بممارسة نشاط في ظروف لا تضر بالبيئة، أو إعفاء المعدات و الأدوات غير الملوثة للبيئة من الضريبة الجمركية و الضريبة على القيمة المضافة لتخفيض تكلفة الحصول عليها؛

ب-ب- أنظمة الاهتلاك : من خلال تنويع أنظمة الاهتلاك للمؤسسة بسبب امتلاكها تكنولوجيا غير ملوثة للبيئة.

ب-ج- ترحيل الخسائر: من خلال ربط الاستفادة بعدم تأثير نشاط المؤسسة على البيئة.

ب-د- إعادة استثمار الأرباح و فوائض القيمة: عبر منح امتيازات ضريبية للأرباح و فوائض القيمة التي يعاد استثمارها في أنشطة و تجهيزات جديدة تستجيب لمتطلبات حماية البيئة.

يحقق توظيف هذه الأدوات كأسلوب غير مباشر لتحقيق التنمية المستدامة، الأهداف التالية :

¹ عصام خوري، عبير ناعسة، مرجع سابق.
² علاء أحمد عبادة سرحان ، مرجع سابق.

- جذب رأس المال الأجنبي لتدعيم الرأسمال الوطني في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية التي تتطلب عملية تحقيقهما الانفتاح على العالم الخارجي للاستفادة من القدرات العلمية و الفنية و الاقتصادية المتاحة، لكن شريطة عدم توظيف تلك الأموال في الأنشطة الملوثة للبيئة التي عادة ما ترفض أوطانها الأصلية إقامتها على أراضيها؛
 - توفير احتياجات المجتمع لدور الامتيازات في توجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات المنتجة و النظيفة بيئياً؛
 - المساهمة في تكوين مدخرات المؤسسات و المدخرات الوطنية التي تعد مصدر تمويل التنمية.
- 3- صعوبات تطبيق السياسة الضريبية لتحقيق التنمية المستدامة:** بالرغم من أن السياسة الضريبية تمثل أداة عملية فعالة في حل المشاكل البيئية و مواجهة معضلات تحقيق التنمية المستدامة، لعمليها على تضمين الكلفة الخارجية في عملية صنع القرار، تطبيقاً لمبدأ - الملوث يدفع- الذي يستند إلى ضرورة تحميل المؤسسة المسؤولة عن تولد الآثار البيئية السلبية كافة التكاليف المتصلة بها و دفع التعويض المناسب، لتعكس بشكل مباشر في تكاليف إنتاجها، إلا أن الحكومات قد تواجه بعض الصعوبات عند اعتمادها لهذه الأداة منها :
- أ)- **الصعوبات المتعلقة بتحديد المعدلات الضريبية :** تتمثل أبرز هذه الصعوبات في:
- أ-أ)- صعوبة تحديد المعدل المناسب الذي يؤدي إلى تحقيق المستوى المعياري للتلوث بالنسبة للضرائب و الرسوم البيئية، فالوصول إلى هذا المعدل يستدعي تحديد الكلفة الخارجية للملوثات التي تختلف باختلاف نشاط المؤسسات، و هذا ما يبرز مشكلة أخرى تتعلق باختيار نماذج التقدير الملائمة، يضاف إلى ذلك صعوبة حصر الكلفة الخارجية و تحديد نطاقها و إيجاد أسس موضوعية لقياسها.¹
- أ-ب)- تحديد معدل الضريبة العادية الذي يمكن أن يساهم في تحقيق التنمية المستدامة خاصة في ظل تعدد أهداف الضريبة وتعارضها في بعض الحالات، فهذا المعدل يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية :
- **المردودية المالية:** و هذا يرتبط بتوسع و تعدد الأوعية الضريبية المرتبطة بتنوع الأنشطة الاقتصادية، و في نفس الوقت يجب أن لا يتجاوز الطاقة الضريبية للمؤسسة؛
- **عدم تقليل المدخرات:** ينبغي أن لا يؤثر المعدل على تعبئة المدخرات الوطنية و الفردية لأنها مصدر تمويل التنمية، فلا حديث عن التنمية المستدامة إذا لم تكن هناك تنمية أصلاً؛
- **عدم عرقلة الاستثمار:** فالاستثمار تتوقف عليه معالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية مثل البطالة و الفقر؛
- **تقليل الفوارق الاجتماعية:** ينبغي أن تكوت للمعدل القدرة على تقليل الفوارق بين الدخول و الثروات بما يحقق نوع من العدالة الاجتماعية في الاستفادة من عوائد الأنشطة الاقتصادية ما دام أن الأضرار البيئية يتقاسمها الجميع.
- ب)- **التهرب الضريبي :** يؤدي التهرب الضريبي سواء ارتبط بالضرائب العادية أو البيئية إلى:
- **تآكل الإيرادات الموجهة لتمويل الاستثمارات المحققة للتنمية أو معالجة أخطار النشاط الاقتصادي على البيئة؛**
- **عدم استقرار عبء الضريبة البيئية أو العادية على دافعها و تخلصه منها، ينتفي معه كل أثر أو هدف يرتجى منها.**

¹ عصام خوري، عبير عابسة، مرجع سابق.

الفرع الثالث: الأهداف المرتبطة بحتفيز و توجيه و ترشيد الاستثمار .

يمكن للسياسة الضريبية المساهمة في تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية الأخرى من بينها تشجيع الاستثمار في القطاعات الانتاجية وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية، و توجيه قرارات المؤسسات و التحسين من وضعها التنافسي، و تصحيح إخفاقات السوق:

أولا. تشجيع القطاعات الإنتاجية : قد يطال هذا التشجيع الاستثمار في القطاع الانتاجي بوجه عام و قد يقتصر على المنتج الوطني:

1- تشجيع القطاع الإنتاجي بوجه عام: من خلال اقرار الحوافز الضريبية للقطاعات الانتاجية التي تستوعب يد عاملة كبيرة و القدرة على تكوين القيمة المضافة، سواء تعلق ذلك بالاستثمار المحلي أو لاستثمار الأجنبي .

2- تشجيع القطاع الإنتاجي المحلي : من خلال اعتماد السياسة الضريبية لرسوم جمركية مرتفعة على السلع المستوردة المنافسة للمنتجات المحلية، و العمل على تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات المنتجة محليا. و تختلف أهمية القطاعات الانتاجية من دولة الأخرى، الأمر الذي يدفع كل دولة إلى العمل على تشجيع الاستثمار في القطاع الانتاجي الذي يميزها عن غيرها.

ثانيا. تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية و تصحيح إخفاقات السوق : تعني الكفاءة في تخصيص الموارد الاقتصادية توزيع الموارد المادية و البشرية للمجتمع بين حاجاته المختلفة لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الرفاهية.¹

1- صعوبات تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية: تعترض العملية مشكلة المفاضلة بين الاختيارات التالية:

(أ)- تخصيص الموارد بين القطاع العام و القطاع الخاص؛

(ب)- تخصيص الموارد بين السلع الانتاجية و السلع الاستهلاكية؛

(ج)- تخصيص الموارد بين الاستهلاك العام و الاستهلاك الخاص؛

(د)- تخصيص الموارد بين الخدمات العامة و الخدمات الخاصة؛

(هـ)- الموازنة بين التكاليف التي تتحملها المؤسسات الاقتصادية أثناء قيامها بنشاطها والتكلفة التي يتحملها المجتمع لاسيما المشاكل البيئية.²

و تزداد صعوبة المفاضلة بين هذه الاختيارات بسبب اخفاق السوق التنافسي في تحقيق تخصيص الموارد بكفاءة إذا تُركت قوى السوق تعمل عملها لوحدها دون تدخل، ومصدر هذا العجز هو الآثار الخارجية التي تعمل على تقليل التكاليف الخاصة التي تتحملها المؤسسات أثناء قيامها بنشاط معين مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المجتمع ككل.

2- آليات السياسة الضريبية لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية: قد يكون الاخفاق في توجيه الموارد الاقتصادية نحو القطاعات الهامشية على حساب القطاعات الأساسية، أو لصالح قطاعات كمالية و ترفيهية على حساب القطاعات المنتجة للسلع الضرورية سعيا وراء تعظيم الأرباح. و هنا تأتي ضرورة تدخل الدولة لإعادة الأمور

¹ كمال حشيش، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1984، ص 42.

² مسعود دراوسي، مرجع سابق، ص 84.

إلى إظهارها عبر سياستها الضريبية، قصد توجيه الموارد إلى القطاعات الأساسية أو المناطق ذات الأولوية، بهدف زيادة الكفاءة الاقتصادية عن طريق إعادة تخصيص الموارد،¹ ومن التدابير الضريبية التي تُعتمد في هذا المجال :

(أ)- تحفيز و توجيه الاستثمار إلى القطاعات و المناطق ذات الأولوية : يكون ذلك من خلال:

- إعفاء أرباح الاستثمارات الجديدة في المناطق و القطاعات المستهدفة من طرف الدولة من الضريبة ولو لفترة محدودة؛
- إعفاء العمليات المرتبطة باقتناء التجهيزات و المعدات من الرسوم الجمركية و الضريبة على القيمة المضافة؛
- إعفاء الأرباح المعاد استثمارها في مشاريع استثمارية توسعية أو مشاريع جديدة؛
- تقديم الإعانات الاستثمارية و الحوافز الضريبية المختلفة للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة لقدرة على تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد نتيجة قدرتها على التواجد في القطاعات و المناطق المختلفة.

(ب)- الموازنة بين الكلفة الاجتماعية و الكلفة الخاصة : يصاحب النشاط الاقتصادي الاتجاه نحو انخفاض الكلفة الخاصة، في الوقت الذي تزداد فيه الكلفة الاجتماعية نتيجة ارتفاع كلفة التلوث، اختناق حركة المرور، تقلص المساحات الخضراء... الخ. و تفسر هذه الآثار الخارجية السلبية بالارتباط الوثيق بين الأنشطة الاقتصادية و البيئة، و تنجم عن عملية استغلال الموارد على حساب المحيط، فيتحمل المجتمع كلفة هذه الآثار و تحقق المؤسسات الأرباح بأقل التكاليف.

لذا يمكن للدولة التدخل عن طريق سياستها الضريبية للحد من إنتاج و استهلاك السلع الضارة من الناحية الاجتماعية عن طريق رفع الكلفة الخاصة التي تتحملها المؤسسات المنتجة لها، و جعلها تقارب التكلفة الاجتماعية على الأقل، وهذا الإجراء من شأنه تصحيح إخفاق السوق، باعتبار أن الانحراف بين الكلفة الخاصة و الكلفة الاجتماعية ما هو إلا شكل من أشكال هذا الإخفاق الذي قد يأخذ صور أخرى مثل:

- الإخفاق في تحقيق العمالة الكاملة، و الوصول إلى أقصى معدلات النمو الممكنة؛
- عدم كفاية نمو قطاع أو إقليم ما، إذا ما تُرك نظام السوق يعمل دون تدخلات؛
- عدم إدارة الموارد بحكمة و عدم توزيع المنافع بعدل، و الفشل في تخفيف الآثار السلبية الناتجة عن عملية النمو الاقتصادي على الأشخاص و البيئة، وبناء رأس المال البشري.²

3- عقبات السياسة الضريبية لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية: يتضح مما سبق أن السياسة الضريبية تملك من الوسائل الهامة الكفيلة بمعالجة إخفاقات السوق في تخصيص الموارد، إلا أن قيامها بهذا الدور تواجهه بعض التحديات، منها :

- (أ)- التعارض الحاصل بين الأهداف في حد ذاتها، مثل تحقيق التنمية الصناعية و المحافظة على سلامة البيئة في آن واحد؛
- (ب)- أن ذلك يؤدي إلى أعباء ضريبية غير عادلة على غير المستفيدين، و هذا ما يستتدم مع مبدأ أساسي من مبادئ الضريبة وهو مبدأ العدالة.³

¹ مسعود دراوسي، مرجع سابق، ص 85.

² إسماعيل سراج الدين، "التنمية المستدامة من النظرية إلى التطبيق"، في مجلة التمويل والتنمية، ديسمبر 1996، ص 3.

³ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة...، مرجع سابق، ص 43.

ثالثا. تحقيق الاندماج الاقتصادي و منع تمركز المشاريع الاقتصادية: يمكن للسياسة الضريبية المساهمة في تحقيق الاندماج الاقتصادي من خلال التنسيق أو التوحيد الضريبي، كما يمكنها على المستوى المحلي من الحد من تمركز المشاريع الاستثمارية:

1- تحقيق الاندماج الاقتصادي: يتحقق هذا الهدف من خلال تنسيق أو توحيد الأنظمة الضريبية، وذلك باعتماد نفس المدونة من الضرائب، تنسيق المعدلات، الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة، أنظمة الاهتلاك، و التعاون في محاربة التهرب. و كأمثلة على ذلك دول الاتحاد الأوربي التي عملت على توحيد أنظمتها الضريبية، لأنه دون هذا التوحيد لا يمكن الحديث عن التكامل الاقتصادي.

2- منع تمركز المشاريع الاقتصادية : تعالج هذه الظاهرة عن طريق زيادة المعدلات الضريبية تبعا لمراحل انتاج السلعة للشركة المتجهة نحو التمركز، مما يزيد من نفقاتها ومن ثم عدم التوجه نحو التمركز،¹ و هذا يتيح الفرص في السوق للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة من خلال المناولة و الأشغال من الباطن.

رابعا. توجيه قرارات المؤسسات و تعزيز تنافسيتها : إن تأثير الضرائب على كلفة و أسعار منتجات و عوائد أنشطتها يجعلها من العوامل الرئيسية في توجيه قرارات المؤسسات و تعزيز تنافسيتها:

1- توجيه قرارات المؤسسات: تؤثر الضريبة على توجيه قرارات المؤسسات من خلال:

(أ)- الكميات المرغوب انتاجها، نتيجة تأثيرها على حجم ساعات و نوعية العمل و حجم المدخرات و الاستثمارات؛

(ب)- تغيير الهيكل الوظيفي في المجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة؛

(ج)- التأثير على هيكل الاستثمارات و توجيهها نحو قطاعات أو مناطق معينة ترى الدولة قدرتها على توفير مناصب الشغل أو إحلال الواردات أو غير ملوثة للبيئة أو تحقق التوازن الجهوي.

هذا ما يجعل الضريبة أحد المتغيرات الهامة للمناخ الاستثماري، و يمكن استخدامها لتحفيز الاستثمار المحلي و الأجنبي المباشر،² لا سيما من خلال الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة.

2- تعزيز تنافسية المؤسسات : تعتبر الضريبة أداة هامة لزيادة تنافسية المؤسسات نتيجة تأثيرها على عناصر الإنتاج، فتخفيض الضرائب يساعد على:

(أ)- زيادة الإنتاج ما يمكن المؤسسة من الاستفادة من مزايا الحجم الكبير؛

(ب)- يعمل على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج و الذي يؤدي إلى تخفيض كلفة الإنتاج.

لذلك تلجأ الدول إلى إعفاء مؤسساتها من بعض الضرائب و الرسوم دعما لتنافسية منتجاتها على المستوى الدولي.

¹ شامية أحمد زهير، الخطيب أحمد زهير، المالية العامة، ص 41.

² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات ...، مرجع سابق، ص 168-172.

المطلب الثالث : الأهداف الاجتماعية و السياسية.

لا يقتصر دور السياسة الضريبية على المساهمة في تحقيق أهداف الدولة في المجال الاقتصادي فقط، بل تمتد مساهمتها للمجالين الاجتماعي و السياسي، و هو ما سوف نتطرق اليه من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: الأهداف الاجتماعية؛

- الفرع الثاني: الأهداف السياسية .

الفرع الأول: الأهداف الاجتماعية.

ترتبط ابرز الأهداف الاجتماعية للسياسة الضريبية في هذا المجال بإعادة توزيع الدخل و الثروة بين فئات المجتمع، توجيه بعض المعطيات الاجتماعية، و المساهمة في علاج مجموعة من المشكلات الاجتماعية:

أولاً. إعادة توزيع الدخل و الثروة: تعني إحداث التعديلات الضرورية على التوزيع الأولي للدخل و الثروة، بهدف تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع:

1- أدوات السياسة الضريبية لتحقيق العدالة في توزيع المداخيل: يحتل هدف تحقيق العدالة في توزيع الدخل و الثروة أو معالجة التفاوت بين دخول أفراد المجتمع باستخدام السياسة الضريبية أهمية كبيرة في الدول المتقدمة و الدول المتخلفة على السواء، و ذلك بسبب أهميته في تحقيق الاستقرار الاقتصادي و الاجتماعي و من ثم الأمن الوطني، و من الأدوات الضريبية التي تستخدمها الحكومات لتحقيق ذلك:

(أ)- تدعيم أسعار السلع الضرورية لمحدودي الدخل من خلال إعفائها من الضرائب؛

(ب)- تكييف نمط ملكية الموارد، إذ يمكن للدولة تغيير نمط ملكية الموارد بفرض الضرائب التصاعدية على ملكية رأس المال و التركات و الهبات، و إعادة توزيع الملكيات بين الأغنياء و الفقراء مباشرة، أو عبر الاستثمار العام الذي يرفع إنتاجية رأس المال البشري للفقراء من خلال التعليم و برامج التدريب و الخدمات الصحية، و الضريبة تمول ذلك.

(ج)- فرض الضرائب التصاعدية على ذوي الدخل المرتفعة للحد من التفاوت في توزيع المداخيل و التقليل من درجة تركيز الثروات في المستقبل.¹

يتوقف تحقيق السياسة الضريبية لهدف إعادة توزيع الدخل بالدرجة الأولى على:

- فعالية تركيبية النظام الضريبي كوحدة متكاملة، لأن ما يمكن أن تحدثه بعض الضرائب من أثر إيجابي في تحقيق التوزيع العادل للدخول قد تلغيه ضرائب لا تنسجم مع هذا الهدف؛²

- فعالية الرقابة الجبائية سواء بالنسبة للمداخيل و القطاعات الاقتصادية، فقد تتاح لبعض المؤسسات إمكانية التهرب في حين يتعذر ذلك على البعض الآخر، كما قد تصعب مراقبة بعض القطاعات مثل القطاع الزراعي وخدمي؛

- كما أنه من المتوقع في ظل العولمة الاقتصادية و الاتجاه نحو حرية التجارة و تخفيض الضرائب على تحركات رؤوس الأموال أن تنخفض أهمية السياسة الضريبية في تحقيق العدالة في توزيع الدخل.

¹ مسعود دراوسي، مرجع، ص 87.

² السيد عبد المولى، المالية العامة، دراسة للاقتصاد العام، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977، ص 322.

2- شروط نجاح السياسة الضريبية في تحقيق العدالة في توزيع الدخل: لكي تنجح السياسة الضريبية في تحقيق العدالة في توزيع الدخل في المجتمع، ينبغي أن يتحقق ما يلي:

أ)- تصاعدية الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة: فتتزايد معدلات الاقتطاع الضريبي مع تزايد مستوى الدخل بالنسبة للضرائب المباشرة، في حين تتحقق التصاعدية بالنسبة للضرائب غير المباشرة عن طريق التمييز بين السلع والخدمات على أساس الفئات المستهلكة لها، بحيث تحدد معدلات ضريبية أعلى على سلع الرفاهية و السلع المستهلكة من قبل الأغنياء، و من ثم تحميل الأغنياء النصيب الأكبر من الضريبة¹؛

ب)- القبول الاجتماعي لعدالة التوزيع: لتوجيه النظام الضريبي نحو هدف إعادة توزيع الدخل والثروة يتوجب على واضعي السياسة الضريبية أن يقرروا ما إذا كان التوزيع القائم للدخل مقبولاً اجتماعياً، بالرغم من أن هذا القرار قد يطرح إشكالية المفاضلة بين هدف الكفاءة في تخصيص الموارد من جهة، و هدف العدالة الضريبية من جهة ثانية.

3- سلبيات توظيف السياسة الضريبية في تحقيق العدالة في توزيع الدخل: إن التوصل إلى درجة أفضل من إعادة توزيع الدخل يتطلب فرض معدلات ضريبية أعلى نسبياً على ذوي الدخل المرتفعة لخلق فجوة أكبر بين الأسعار و الدخل ما قبل و ما بعد الضريبة،² و الزيادة في المعدلات يمكن أن تخلق آثاراً سلبية على الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد الاقتصادية بسبب ما تحدثه من تشوهات على حوافز العمل و الادخار و الاستثمار:

أ)- فرض ضريبة على دخل العمل بأسعار حدية عالية تخلق حافزاً للعاملين على تخفيض ساعات العمل – ذات العائد الأقل بعد الضريبة – و زيادة ساعات راحتهم التي أصبحت أقل تكلفة، و هذا يقلل بدوره من حجم الإنتاج الكلي؛

ب)- أما فرض الضرائب على السلع و على افتراض نقل عبئها بالكامل إلى الأمام فإن أثرها التوزيعي يتوقف في النهاية على تأثيرها على حجم العمالة في الاقتصاد الوطني، و على ما إذا كان المنتجون سيتحولون إلى أنشطة إنتاجية أخرى و على نمط الفن الإنتاجي المستخدم في الأنشطة الحديثة.

ج)- إن منح الإعانات لمحدودي الدخل قد يقلل من رغبتهم في العمل أو البحث عنه.³

ثانياً. توجيه المعطيات الاجتماعية: من أبرز تأثيرات السياسة الضريبية في المجال الاجتماعي هي توجيه الاستهلاك و المساهمة في حل بعض المشكلات الاجتماعية:

1- توجيه الاستهلاك : نتيجة تأثير الضريبة على الأسعار النسبية للسلع و الخدمات أصبحت تستعمل كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي، حيث تفرض ضرائب مرتفعة على السلع الضارة للتقليل من استهلاكها، أو لتحويل الاستهلاك من سلعة إلى سلعة أخرى، كما قد تخفف الضرائب على بعض السلع لتشجيع استهلاكها؛

2- التقليل من بعض المظاهر الاجتماعية السيئة: كالجوء الدولة إلى السياسة الضريبية للحد من ظاهري تعاطي الخمر و التدخين عند طريق ائثال هذه السلع الضارة بالضرائب و الرسوم المرتفعة في مراحل انتاجها وبيعها واستيرادها للرفع من أسعارها، ما قد يقلل من استهلاكها.

3- معالجة مشكلة السكن : يمكن تحقيق ذلك عن طريق:

¹ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 51.

² صندوق النقد الدولي، أهداف ومبادئ الضريبة، وثيقة منشورة رقم INST/DOL/31-A ، ص 3،

- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة...، مرجع سابق، ص 38.

³ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 52.

- أ- الإعفاء الضريبي للأموال المستثمرة في قطاع السكن و كذا الأرباح الناتجة عنها؛
- ب- إعفاء المعاملات العقارية المرتبطة بإيجار السكنات من الضرائب و الرسوم على الدخل الإيجاري و حقوق التسجيل؛
- ج- فرض ضرائب عقارية مرتفعة على السكنات غير المستغلة لدفع أصحابها إلى تأجيرها أو بيعها؛
- د- الإعفاءات الضريبية الممنوحة لعمليات شراء الأراضي الموجهة لإقامة المساكن.
- 4- التأثير على النمو الديمغرافي : عن طريق التحفيز على الزواج، تشجيع أو تثبيط الإنجاب، وهذا ما يعرف بشخصية الضريبة التي تراعي الظروف و المواقف الاجتماعية. وهنا يختلف الوضع بين الدول التي تعرف نموا ديمغرافيا مرتفعا، إذ يمكنها الحد من هذا النمو عن طريق رفع المعدلات الضريبية على الأجور تبعا لتزايد عدد المواليد، والعكس بالنسبة للدول التي تعرف تراجعاً في معدل نمو سكانها حيث تقدم الحوافز المختلفة التي تشجع الإنجاب.
- 5- محاربة البطالة و الفقر : من آليات السياسة الضريبية لتحقيق ذلك، اقرار سياسة ضريبية مشجعة للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة، حيث أثبتت التجارب الدولية نجاعتها في احتواء مثل هذه الظواهر.
- 6- تحقيق تنمية متوازنة لأفراد المجتمع : يقتضي تحقيق التنمية ضمان نفس مستويات النمو للمناطق المختلفة و في الجوانب المختلفة من هياكل قاعدية و خدمات، و توزيعاً عادلاً للدخل الوطني من خلال البرامج الاستثمارية الوطنية. و هنا تظهر أهمية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الجهوية فضلاً عن الضرائب المحلية التي يتحدد حجم أوعيتها بمستوى التطور الذي تعرفه الأنشطة الاقتصادية الصغيرة و المتوسطة المحلية.
- الفرع الثاني: الأهداف السياسية .

يمكن توظيف السياسة الضريبية لتحقيق مجموعة من الأهداف السياسية، سواء في علاقة الدولة مع مواطنيها أو في علاقتها مع الدول الأخرى.

أولاً. وسيلة ضغط على الحكومات وأداة للتأثير على الناخبين: فهي و سيلة تأثير متبادل بين الحكومات و المواطنين:

- 1- وسيلة ضغط على الحكومات: عن طريق استخدام الضريبة كوسيلة ضغط على الحكومة لحملها على تطبيق أو إلغاء قرار معين أو محاولة تغيير الحكم فيها من خلال امتناع مواطنيها عن دفع الضرائب¹؛
- 2- أداة للتأثير على الناخبين: السياسة الضريبية خاصة في الدول المتقدمة تعد من المحاور المفصلية التي تحدد الأجهزة السياسية التي تحكم تلك البلدان، و هو ما جعلها من المواضيع الأكثر اجتراراً في الحملات الانتخابية على المستويات المحلية و الوطنية.
- ثانياً. أداة للسياسة الخارجية و التكامل السياسي : يتضح ذلك من خلال:

- 1- أداة للسياسة الخارجية: مثل استخدامها من قبل الدولة لتحقيق أهداف سياسية مع دول معينة، كفرض ضرائب مرتفعة أو منخفضة على منتجات دولة من الدول لتحسين العلاقات السياسية معها أو العكس؛
- 2- أداة للتكامل السياسي: السياسة الضريبية أداة من أدوات التكامل السياسي الذي هو أساس التكامل الاقتصادي كما هو شأن دول الاتحاد الأوروبي؛

عند المقارنة بين أهداف السياسة الضريبية و خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة نجدها الأقدر على تحقيقها مقارنة بالمؤسسات الكبيرة الحجم، و هو ما يجعل الاهتمام بهذه المؤسسات يجب أن يوضع ضمن أولويات أنشطة الحكومات.

¹ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 58.

المبحث الثالث: التحديات الدولية للسياسة الضريبية و أثرها على استخدامها محليا.

إن اتساع نطاق أعمال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من المحلية إلى العالمية مع الاختلاف الكبير المسجل في المستويات الضريبية بين دول العالم و تزايد حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، فرض ضرورة انتقال السياسة الضريبية من العمل برؤية محلية إلى رؤية عالمية، لتحقيق الاستقرار في حركة مراكز العمل و النشاط بالنسبة للمؤسسات و الأفراد. و بات من الضروري إدراج التعاملات الإلكترونية ضمن دائرة الخضوع للضريبة، و عدم إهمال تداعيات المنافسة الضريبية الدولية على توجيه الاستثمار، و توسيع مجال التنسيق الضريبي الدولي تجنباً لظاهري ازدواج و التهرب الضريبيين و ما تشكلاه من عقبات للإستثمار المحلي على وجه الخصوص، و ذلك ما سنتناوله من خلال المحاور التالية:

- **المطلب الأول: الضرائب على التجارة الإلكترونية؛**

- **المطلب الثاني: المنافسة الضريبية؛**

- **المطلب الثالث: التنسيق الضريبي.**

المطلب الأول: الضرائب على التجارة الإلكترونية.

أحدثت الثورة التكنولوجية التي عرفها العالم تحولات عميقة في مجال المعاملات الاقتصادية، فظهرت التجارة الإلكترونية مشكلة تحدياً جديداً للسياسة الضريبية يتعلق بكيفية جعل تعاملاتها تحت طائلة الإخضاع الضريبي، لا سيما في ظل اتساع هذا الشكل الجديد من التجارة، حيث تجاوزت مبيعات الخواص عبر الإنترنت (خارج حجز الرحلات) على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية مبلغ 100 مليار دولار أمريكي سنة 2006، في حين بلغ حجم التجارة الإلكترونية في أوروبا 12% من رقم أعمال المؤسسات عام 2008.¹

للإشارة فإن آلية ربط المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالمؤسسات الكبيرة من خلال ما يعرف بالتعاقد من الباطن هي أهم جوانب الانتاج التي تقوم التجارة الإلكترونية بتأمينه، كما أنها أتاحت الفرصة أمام هذه المؤسسات للنفوذ إلى الأسواق الجديدة. لذا سوف نحاول التعريف بكل ما يتعلق بهذا النوع من التجارة و خصوصيات إخضاعها للضريبة من خلال العناصر التالية:

- **الفرع الأول: مفهوم و خصائص التجارة الإلكترونية؛**

- **الفرع الثاني: الضرائب على التجارة الإلكترونية بين الأنصار و المعارضين؛**

- **الفرع الثالث: مشكلات إخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضريبة؛**

- **الفرع الرابع: المعالجة الضريبية للمعاملات الإلكترونية.**

الفرع الأول: مفهوم و خصائص التجارة الإلكترونية.

يختلف مفهوم و خصائص التجارة الإلكترونية عن التجارة التقليدية مثل ما سنوضحه فيما يلي:

أولاً. تعريف التجارة الإلكترونية: لقد أثارت التجارة الإلكترونية اهتمام الكثير من الباحثين و الهيئات فكانت موضوعاً لمحاولات تعريفها و توصيفها من قبلهم، من بينها:

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 179-180.

- 1- تعريف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية : عرفت على أنها " هي عمليات بيع أو شراء السلع و الخدمات التي تجربها مؤسسة أو شخص أو إدارة أو أي هيئة عمومية أو خاصة عن طريق الشبكة الإلكترونية".¹
- 2- تعريف منظمة التجارة العالمية: عرفت على أنها " مجموعة العمليات التجارية المتكاملة (خدمات و منتجات) التي تتعامل معها كافة الفعاليات من مؤسسات و شركات و أفراد، و التي تعتمد على المعالجة الإلكترونية صوتا و صورة و نصوصا و التي يتم توفيرها من خلال شبكة الانترنت".²

ثانيا. خصائص التجارة الإلكترونية: تتميز التجارة الإلكترونية بالعديد من الخصائص أبرزها:
- 1- الانفصال عن الموقع الجغرافي (المكان): حيث يمكن للمؤسسة الاقتصادية إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من خلال شبكة الانترنت من أي موقع جغرافي و ذلك نتيجة:
 - أ- أن مقر المعلومات الخاص بالمؤسسة يمكن أن يكون في أي مكان دون أن يؤثر ذلك على أدائها؛
 - ب- طبيعة الانترنت لا تضمن أن تكون العلاقة أو الربط بين العنوان الإلكتروني و الإقامة و الموقع المادي لأي طرف في المعاملة.هذا ما يصعب على الاتفاقيات الضريبية تطبيق الاخضاع الضريبي على هذه لمعاملات.
- 2- تسهيل المبادلات التجارية الدولية : حيث تساعد على التعاون داخل المنظمات، الأمر الذي يؤدي إلى تكثيف التجارة بين الدول، و ربما يكون ذلك دافعا و حافزا للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة على زيادة حجم أعمالها في الخارج، كما ينجم عن التعاون داخل المنظمات تسهيل تقديم الخدمات من مختلف الدول و من المستشارين الموجودين في أكثر من دولة، كما تسهل من التفاوض على المستوى الدولي؛
- 3- التقليل من عدد الوسطاء في المعاملات: لا سيما في بعض أنواع التجارة الإلكترونية على غرار البرمجيات التجارية حيث تسهل عملية البيع المباشر للبرمجيات في شكل رقمي من المصمم إلى المستهلك دون المرور بحلقة البيع التقليدية من المنتج إلى تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة إلى المستهلك، و لكن غياب هؤلاء الوسطاء يمثل تحديا جديدا للإدارة الضريبية نظرا للدور الهام الذي كان يقوم به الوسطاء في التجارة التقليدية كآليات رقابة من جهة، و تحصيل بعض أنواع الضرائب من جهة أخرى؛
- 4- إمكانية رقمنة بعض المنتجات: هناك العديد من المنتجات التي يمكن تبادلها إلكترونيا مثل البرمجيات و كل المعلومات المكتوبة و الصور و اشربة الفيديو... الخ، و هذا التحول من الشكل المادي للمعاملات التجارية إلى الشكل الرقمي يفرض في المجال الضريبي ضرورة إبراز العديد من القضايا المرتبطة بتصنيف الدخول و كيفية المعالجة الضريبية لها سواء تعلق الأمر بالقوانين الضريبية المحلية أو الاتفاقيات و المعاهدات الضريبية؛

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 179.

² كامل عبد ربه أبو معيلش، ضريبة الدخل في ظل التجارة الإلكترونية (المشكلات المحاسبية و الحلول المقترحة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2009، ص 27.

5- ظهور و سائل جديدة للدفع: لقد رافق التجارة الإلكترونية العمل على إيجاد وسائل الدفع و تسوية المعاملات في مختلف أشكال الدفع الإلكتروني التي يصرح عليها النقد الإلكتروني، غير أن هذه الأشكال الجديدة للدفع عقدت من عملية تتبع مسار استخدام هذا النوع من النقود خصوصا في المجال الضريبي؛¹

6- غياب المستندات الورقية للمعاملات: حيث بالإمكان اتمام صفقة تجارية كاملة بدءا من التفاوض إلى الإستلام دون تبادل مستندات ورقية، و ذلك بفتح سجل إلكتروني بين أطراف العملية التجارية.²

الفرع الثاني: الضرائب على التجارة الإلكترونية بين الأنصار و المعارضين.

أثار وجود التجارة الإلكترونية إشكالية أساسية لأنظمة الضريبة، تتعلق بما إذا كان هذا النوع من المعاملات التجارية هو بمثابة نمو و تطور للتجارة التقليدية أم هو شكل جديد للتجارة، يستدعي الأمر اخضاعها للضريبة سواء من خلال تكييف القواعد الضريبية مع خصوصياتها أو اخضاعها لأنظمة خاصة أو إبقائها خارج دائرة الضريبة.

و قد أفرز النقاش حول إخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضريبة اتجاهين، بين مؤيد و معارض و حاول كل اتجاه الاستناد إلى الحجج و المبررات التي تدعم موقفه.

أولا. حجج مؤيدي الضرائب على التجارة الإلكترونية : تجلت في كون اخضاعها للضريبة يعد ضروريا لمعالجة بعض التشوهات الضريبية الناجمة عن هذه التجارة و أبرز هذه الحجج:

1- يمكن استخدام الضرائب على التجارة الإلكترونية في معالجة المشكلات المترتبة عن هذه التجارة، كإغائها لبعض الوظائف و المهن... الخ؛

2- تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين التجارة التقليدية و التجارة الإلكترونية؛

3- تعويض نقص الحصيلة الضريبة بفعل تآكل الوعاء الضريبي التقليدي نتيجة زيادة المبيعات و التسليمات عبر الخط.

ثانيا. حجج معارضي الضرائب على التجارة الإلكترونية: ركزت على إمكانية إعاقه الضريبة لهذا النوع من التجارة، صعوبة تطبيقها عمليا، و تسببها في إحداث بعض المشاكل الضريبية، و من أبرز هذه الحجج:

1- إعاقه نمو التجارة الإلكترونية: ففرض الضرائب على التجارة الإلكترونية يعيق نموها و تطورها خاصة في المراحل الأولى لظهورها. و هناك³ من أعتبر ذلك على أنه لا يعد رفضا لمبدأ فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية و إنما دعوة لتأجيل فرضها؛

2- صعوبة تطبيقها عمليا: و يرجع ذلك إلى:

أ- عدم القدرة على تطبيق القواعد التقليدية للضريبة على التجارة الإلكترونية كمبدأ الإقليمية و مبدأ المؤسسة المستقرة؛

ب- صعوبة مراجعة و مراقبة معاملات التجارة الإلكترونية لارتباط ذلك بالإطلاع على الحياة الخاصة للأفراد و انتهاك الحريات الفردية، إضافة إلى الصعوبات التقنية و الوسائل الواجب توفرها لدى الإدارة الضريبية للقيام بالرقابة؛

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق ، ص 182-183.

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماني، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 587.

³ كامل عبد ربه أبو معيلش، مرجع سابق، ص 28.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 184.

ج- إمكانية الوقوع في فخ الازدواج الضريبي نتيجة فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية؛
د- الغموض و عدم الاستقرار الذي يطبع الضرائب على التجارة الإلكترونية نتيجة حدوثها، يضاف إلى ذلك عدم تمكن مستخدمي الإدارة الضريبية من التعامل بكفاءة مع تكنولوجيا الإعلام و الاتصال؛

هـ- الضعف والقصور الحاصل في التشريعات الضريبية للدول المتخلفة في مجال الضرائب على التجارة الإلكترونية.¹

3- تشجيع النمو الاقتصادي: فهذه التجارة آثار اقتصادية مهمة على الدول لاسيما في مجال تحقيق النمو و الحد من الركود و التضخم و زيادة الانتاجية و الحد من البطالة.

الفرع الثالث: مشكلات إخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضريبة.

تعددت العقبات التي تعترض الإخضاع الضريبي لمعاملات التجارة الإلكترونية فمنها ما هو مرتبط بخصوصية و طبيعة معاملاتهما، و منها ما هو مرتبط بالتشريع الضريبي و سيادة الدولة كما سنوضحه فيما يلي:

أولاً. المشكلات المرتبطة بخصوصية و طبيعة معاملات التجارة الإلكترونية: إن معاملات التجارة الإلكترونية ليست من طبيعة واحدة فهي تختلف باختلاف طبيعة السلعة أو الخدمة، و يمكن التمييز على الأقل بين:

1- منتجات تباع عبر الانترنت: و يتم تسليمها ماديا وفق الطرق التقليدية للشحن و التسليم، و هي بالتالي تخضع للضرائب و الرسوم المطبقة في الدول أين يتم استلامها و استهلاكها؛

2- منتجات رقمية يتم تبادلها إلكترونيا: و هي تثير مشكلات بخصوص كيفية فرض الضرائب و الرسوم عليها لا سيما الضرائب على استهلاكها؛

3- إدارة النشاط الاقتصادي و تقديم الخدمات على الخط: و هي تثير مشكلات تتعلق بفرض الضرائب على الدخل المتولد من هذه الأنشطة و الخدمات.²

لكن بغض النظر عن التباين في طبيعة هذه المعاملات يعترض فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية العديد من المشكلات منها عدم مواكبة و انسجام التشريعات الضريبية القائمة مع طبيعة هذه التجارة، و الخوف من أن يؤدي فرض الضرائب عليها إلى زيادة سلوك التهرب الضريبي.

ثانيا. المشكلات المرتبطة بسيادة الدولة و نظامها الضريبي و تشريعاته: ترتبط هذه المشكلات بـ:

1- سيادة الدولة: المعروف في التشريعات الضريبية لغالبية دول العالم هو خضوع المؤسسات المحلية و الأجنبية المقيمة خارج دولة ما لمعدلات الضريبة المفروضة على المعاملات داخل الدولة، و هذا ما يدعى بمبدأ الإقليمية - التواجد المكاني- و لذلك قد تحاول المؤسسات تجنب ذلك عن طريق التواجد التجاري على الانترنت.³

¹ كامل عبد ربه أبو معيش، مرجع سابق، ص 62.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 185.

- راجع: أحلام علي الشيخ، الدخل الخاضع للضريبة في ظل التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2006، ص 81.

³ حماد طارق عبد العال، التجارة الإلكترونية، المفاهيم و التجارب،...، الدار الجامعية، القاهرة، 2003، ص 695.

- م.م سهاد كشكول، أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 18، العدد 68، 2012، ص 469.

2- مشكلة الحصر الضريبي: مصدر هذه المشكلة هو أن جزء من التجارة الإلكترونية يعتبر غير منظور، فمفهوم التجارة الإلكترونية متعدد الأبعاد، فهي تأخذ أشكال و مستويات عديدة، فقد تتم بين المؤسسات التجارية بعضها البعض أو بين المؤسسات التجارية و المستهلكين أو بين المؤسسات التجارية و الحكومية، و قد يتم ذلك داخل الدولة الواحدة أو بين الدول أو بين دولتين أجنبيتين من خلال وسيط محلي، و قد تتمثل في استشارات إدارية أو قانونية أو محاسبية أو ضريبية أو هندسية.¹

3- قصور العلاقة بين هيكل النظام الضريبي و مستحدثات تقنية المعلومات: أكثر ما يستدعي الاهتمام عند مناقشة تحديات التجارة الإلكترونية على الأنظمة الضريبية هي تلك العلاقة الموجودة بين هيكل النظام الضريبي و بين مستوى التقدم التقني، و بصفة عامة فإن هيكل النظام الضريبي يعتمد على ثلاث دعائم رئيسية هي:

(أ) - **التشريع الضريبي:** يشمل مجموعة التعليمات و النصوص القانونية و التشريعات المتعلقة بفرض الضرائب وتنظيم اجراءات و أساليب تحصيلها، وإدارة النزاعات بين ادارة الضرائب و الممول سواء على المستويين الاداري أو القضائي؛

(ب) - **الإدارة الضريبية:** هي الجهة التي يُعهد اليها تطبيق التشريع الضريبي و متابعة الممول قصد تحصيل الضرائب بأشكالها المختلفة؛

(ج) - **المجتمع الضريبي:** يشمل كل الممولين الخاضعين للتشريع الضريبي من أشخاص طبيعيين و معنويين.²

برز في ظل التجارة الإلكترونية قصورا في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي و مستحدثات تقنيات المعلومات مما سيؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي، و تمثل القصور في وجود ثلاث فجوات هي:

- **الفجوة التشريعية:** تجلت في قصور التشريع الضريبي الذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة التعاملات التجارية التقليدية في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، و حتى و إن أعلنت بعض الدول عن برنامجها الوطني للتجارة الإلكترونية ، فإن ذلك لم يترافق مع الإعلان بالبداية في الاصلاحات التشريعية اللازمة، ما يجعل تلك الدول مطالبة بضرورة تقييم قوانينها و نظم تشريعاتها السائدة، بغية إجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق مع طبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية؛

- **الفجوة الإدارية:** لأن الإدارة الضريبية هي المختصة في تنفيذ القوانين و التشريعات الضريبية في ظل الحرص على حماية حقوق كل من الدولة و المجتمع الضريبي على قدم المساواة، يصبح لزاما عليها استخدام الابتكارات لضمان أعلى مستوى من كفاءة أداء النظام الضريبي، غير أن هذا قد يصتطم مع القصور المسجل في أداء الإدارة الضريبية لمهامها في مجال حصر و فحص و تحصيل الضرائب بكافة أنواعها، خاصة إذا لم تشهد الإدارة الضريبية تطورا في أساليب و نظم العمل التي تستخدمها للقيام بمهامها؛

¹ فهم حنا و آخرون، أساليب تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية و التحاسب الضريبي، مؤتمر التجارة الإلكترونية - الافاق و التحديات، المجلد الأول، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، جوان 2002، ص 48.

- م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 469.

² رافت رضوان و من معه، الضرائب في عالم الأعمال الإلكتروني في : www.arab-api.org/images/publication/pdfs/144/144_j2-2.pdf تم التحميل بتاريخ 22. 08. 2013.

- عبد الوهاب دادن، الجباية الافتراضية و التجارة الإلكترونية، النقاشات، المشاكل، و التحديات، في: مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، العدد 3، 2004، ص 165.

- الفجوة المفاهيمية: رغم التطور الذي عرفه حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، لا يزال المجتمع الضريبي يعاني قصورا في فهم المفاهيم و المفردات المتعلقة بها و ما يترتب على تلك التعاملات من اعتبارات قانونية، من ذلك فجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور و التسجيلات الموسيقية و غيرها، فقد يقوم الممول بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الانترنت و تصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، و لكن قد يقوم بطاعتها فتصبح منتجات مادية.¹ تضع هذه الفجوات الثلاث النظام الضريبي في مواجهة العديد من التحديات، فهي تؤثر على كل من الإيرادات الضريبية للدولة من جهة، و نمو حجم التعاملات الإلكترونية من ناحية أخرى.

4- مشكلة تحقيق العدالة الضريبية: في ظل تباين مستويات الضرائب بين دول العالم، ونتيجة مرونة الحركة التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات، ظهر اختلال في تحقيق العدالة الضريبية مبني على أساس تكنولوجي، لأنه سيصعب فرض ضريبة على المؤسسات و الأفراد ذوي المكاسب المرتفعة، لما يتمتعون به من مرونة في نقل نشاطهم إلى دول أخرى يقل فيها العبء الضريبي.²

5- مشكلة الازدواج الضريبي: استخدمت الكثير من الدول فكرة المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول، بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال تواجده ماديا أو عن طريق ممثل له أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاوله النشاط عن طريق هذا الكيان، ونظرا لأن ظهور التجارة الإلكترونية أصبح يهدد هذا المبدأ، حيث أضحى بإمكان المؤسسة ممارسة نشاطها دون الحاجة لوجود كيان مادي أو ممثل مقيم لمقدم السلعة أو الخدمة في دولة مصدر الدخل، مما يعني فشل فكرة المنشأة الدائمة في حصر الكثير من صور المعاملات و الصفقات التي تتم على صعيد محلي أو دولي، و قد أدى هذا الوضع الى أن كل دولة تحاول الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الدولية و تعطي لنفسها الحق في فرض الضرائب، ما يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة، لأن الدولة مصدر الدخل ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل و دولة الموطن (مواطن الشركة) ترى أيضا أن لها حق فرض الضريبة؛ ما ينجم عنه فرض الضريبة على الصفقة الواحدة في الدولتين، و هذا ما يؤدي إلى تخفيض حجم التجارة الإلكترونية³ و يزيد من العبء الضريبي على المؤسسات.

ثالثا. المشكلات المرتبطة بطبيعة الضريبة: تختلف هذه المشكلات باختلاف طبيعة الضريبة:

1- المشكلات المرتبطة بالضرائب غير المباشرة و المبادئ التوجيهية لها: ترتبت هذه المشكلات عن صعوبة تحديد طبيعة المنتجات و مكان استهلاكها.

(أ) - المشكلات المرتبطة بالضرائب غير المباشرة: من المشاكل التي قد تثار في هذا المجال:

¹ خيرى مصطفى كنانة، أثر المعلوماتية و العولمة و الانترنت في تكيف نظم المعلومات الادارية (مع إشارة خاصة لدائرة ضريبة الدخل في الأردن)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان، 2003، ص 204-205.

- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 591.

² العشماوي عثمان و آخرون، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007، ص 596.

- م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 470.

³ عبد الهادي ابراهيم عبد الحفيظ، اطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحويل الى عالم التجارة الإلكترونية، في: مجلة الدراسات المالية و التجارية، كلية التجارة، بني سويف، المجلد 9، العدد 2، 1999، ص 207.

- م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 470.

- طرح وجود منتجات و معلومات مرقمنة إشكالية فرض الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، لأنه يقود إلى طرح التساؤل حول طبيعة هذه المنتجات فيما اذا كانت نوعا ثالثا من المنتجات أم تقديمها للخدمات، و هذا له أثره في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة و الضرائب الجمركية؛
- كيفية تحديد مكان الاستلام و الاستهلاك أي المكان الذي يجب فيه الاخضاع للضريبة.
- (ب)- المبادئ التوجيهية لفرض الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك: في اطار السعي لإيجاد حلول لهذه المشاكل تم إعداد مجموعة من المبادئ التوجيهية لهذا النوع من الضرائب عند انعقاد مؤتمر أوتاوا سنة 1998، تمثلت في:
 - ب-أ)- بخصوص التبادلات عبر الحدود: تمثلت المبادئ في:
 - فرض الضرائب على الاستهلاك في الدولة التي يتم فيها الاستهلاك، و يجب أن يخضع ذلك لتوافق دولي حول الشروط التي يتم بموجبها اعتبار سلعة أو خدمة كما لو أنها استهلكت في دولة معينة؛
 - عدم معالجة تقديم منتجات مرقمنة في اطار الضرائب على الاستهلاك كما لو أنه تقديم سلعة؛
 - عند قيام مؤسسات أو هيئات أخرى بجيازة خدمات أو سلع معنوية في دولة ما من قبل موردين بالخارج، يتعين لجوء الدول إلى التصفية الذاتية و التقييم الذاتي أو إلى أية آلية أخرى مكافئة إذا كان ذلك يسمح لها بالمحافظة فورا على الوعاء الضريبي و كذا تنافسية الموردين الوطنيين.¹
 - ب-ب)- بخصوص مكان الاستهلاك: فقد تم تحديد المبادئ التوجيهية التالية:
 - بالنسبة للمعاملات بين المؤسسات، فمن الأفضل معالجة الخدمات غير المادية كما لو أنها أستهلكت في مكان تواجد المؤسسة الموجهة إليها و تعتبر فيه حاضرة تجاريا؛
 - بالنسبة للمعاملات بين المؤسسات و المستهلكين يتم اعتماد مكان الإقامة العادية للزبون، و في حالة وجود مستهلك يقيم في أكثر من دولة، فإن مكان الاستهلاك هو المكان الذي يقضي فيه أكبر قدر من وقته.²
 - ب-ج)- بخصوص آليات تحصيل الضريبة على الاستهلاك: يمكن اعتماد خمس آليات لتحصيل هذه الضريبة، هي:
 - التقييم الذاتي للضريبة / مع التصفية الذاتية: حيث يقوم الشخص الموجهة اليه الخدمة بتحديد الضريبة الواجبة على الواردات من الخدمات و المنتجات غير المادية و دفع المبلغ إلى السلطات الضريبية الوطنية؛
 - تسجيل غير المقيمين: من خلال إجبار المؤسسات غير المقيمة على التسجيل لدى سلطة قضائية و تتم لديها عمليات الفوترة و تحصيل الضرائب على الاستهلاك لتوجيهها بعد ذلك إلى سلطة البلد؛
 - فرض الضرائب على المنبع و تحويلها: حيث تقوم المؤسسات بتحصيل الضرائب على الاستهلاك على الصادرات نحو غير المقيمين لتقوم بعد ذلك بدفع الضرائب المحصلة إلى سلطاتها الضريبية الوطنية على أن تقوم هذه الاخيرة بتحويلها للسلطات الضريبية لبلد الاستهلاك؛

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 187.

² نفس المرجع، ص 188.

- تحصيل الضرائب من طرف ثالث موثوق مثل الوسطاء الماليين: إذ يقوم الطرف الثالث بتحصيل الضرائب على الاستهلاك على المدفوعات التي تتم بين الزبائن و الموردين للمنتجات الرقمية ثم يحولها للدولة مكان الاستهلاك؛
- الخيار المعتمد على التكنولوجيا و/ أو تسهيلات التكنولوجيا: يتجلى في استخدام برمجيات ذات مناعة عالية لحساب الضريبة آليا على المعاملات و تحويلها لبلد المقصد، و يتطلب ذلك تعاونا دوليا لتركيب هذا النوع من البرمجيات.¹
- 2- الضرائب المباشرة (على الدخل) و المبادئ التوجيهية لها: تسمح القواعد الإقليمية بفرض ضرائب على الأنشطة التجارية المحققة عبر الانترنت من قبل مؤسسة أجنبية نتيجة التوفيق بين تطبيق التشريع الضريبي الداخلي و بعض الاتفاقيات الضريبية المستوحاة من الاتفاقية النموذجية لدول منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و التي تقر الإخضاع الضريبي للمؤسسات الأجنبية بالتواجد المادي لها فوق القطر الوطني عن طريق منشأة دائمة، و هنا تثار إشكالية ما إذا كان مزود معلوماتي (Serveur) يمثل منشأة دائمة و مستقرة.
- أ- المبادئ المقترحة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية: على هذا الصعيد أقرت لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية المبادئ التوجيهية التالية:
- أن موقعا الكترونيا، لطبيعته غير الملموسة لا يمكن لوحده تكوين منشأة دائمة؛
- لا يمكن عموما لمؤسسة خدمات الإنترنت تكوين عون مستقل مرتبط بمؤسسة أخرى، و من ثم لا يمكن اعتبارها منشأة دائمة لهذه الأخيرة؛
- لا يمكن لمزود معلوماتي يأوي موقعا للتجارة الإلكترونية، بهذا الاعتبار فقط، أن يكون منشأة دائمة لمؤسسة تمارس أنشطة بواسطة هذا الموقع، لأن عملية تخزين البرمجيات و المعطيات المحصلة لموقع ليس من أثرها أن تضع المزود تحت تصرف المؤسسة. و في هذه الحالة يمكن اعتبار المزود كمنشأة دائمة للمؤسسة حتى و لو لم يكن هناك من ضرورة لأي شخص في هذا المكان لتشغيل التجهيزات إذا كان مستغلا و مملوكا للتاجر الافتراضي في حد ذاته و إذا كان يتمتع بالصفة الثابتة؛
- لا يمكن أن توجد منشأة دائمة لما يتعلق الأمر بالأنشطة الثانوية أو التحضيرية مثل ضمان ربط الاتصال بين الممون و الزبون، القيام بالإشهار، جمع المعطيات عن السوق، تقديم المعلومات. ما لم تشكل هذه الأنشطة جزءا أساسيا من النشاط التجاري للمؤسسة.²
- ما تطرحه التجارة الإلكترونية أيضا هي معضلة تصنيف الدخول المتولدة عن النشاط التجاري الذي لم يكون موضوع اهتمام من قبل التشريعات الصادرة في الفترة التي لم تكن فيها التجارة الإلكترونية موجودة.
- ب- المبادئ المقترحة في مؤتمر أوتاوا: قدم فوج العمل الاستشاري المنبثق عن مؤتمر أوتاوا إقتراحا باعتبار المدفوعات التي تتم من اجل الحصول على خدمات التحميل أو الاستخدام للمنتجات الرقمية على أنها مداخيل للمؤسسة. و قدمت في هذا المجال ثمانية و عشرين نوعا من الخدمات كنماذج للخدمات التي قد تقدم الكترونيا و طبيعة المداخيل ذات الصلة بها.³

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 188.

² نفس المرجع، ص 189.

³ لمعرفة انواع هذه الخدمات راجع عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 190-191.

رابعا. المشكلات المرتبطة باثبات العقود و المعاملات و المجتمع الضريبي: تضم هذه المشكلات ما يلي:

1- المشكلات المرتبطة بإثبات العقود و المعاملات: تشمل معظم القوانين الوطنية و الاتفاقيات الدولية أحكاما تشترط الإثبات الكتابي للمعاملات (أو ما يعرف بالتوثيق)، و على هذا الأساس فإن غياب التشريعات و القوانين التي تأخذ بالحسبان العمليات التي تتم إلكترونيا من شأنه أن يحدث صعوبة في هذا المجال، أضف إلى ذلك تطرح السرية مشكلة عدم قدرة الإدارة الضريبية على معرفة محتوى المبادلات و بالتالي قيمتها (ثمنها)، و لا أسماء المتعاملين في بعض الأحيان، و هذا ما يشكل عائقا بالنسبة لجباية الضرائب. ثم إن تطور الإضاءات الإلكترونية و الأنظمة المركزية للدفع الإلكتروني التي تتم مراقبتها من قبل المصارف ليس بإمكانه إرضاء الإدارة الضريبية.¹

هذه التحديات فرضت ضرورة مراعاة العديد من النقاط عند صياغة أي من السياسات المستقبلية الخاصة بالضرائب، لا سيما المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية:

(أ)- الاتساق مع اسس التجارة العالمية و عبر السلطات القضائية المختلفة؛

(ب)- الحياد عند المقارنة مع أنواع التجارة الأخرى؛

(ج)- تجنب الازدواج الضريبي؛

(د)- التقليل من نفقات الإلتزام أو الازدواج الضريبي؛

(هـ)- الاتسام بالشفافية و القدرة على التنبؤ بها، بالإضافة الى سهولة القواعد المتبعة.²

2- المشكلات المرتبطة بالمجتمع الضريبي: تتجلى في عدم مواكبة الممولين لمنطق الضرائب على التجارة الإلكترونية بمراجعة المفاهيم و استيعاب الإجراءات و التدابير ذات الصلة بما يؤسس لبروز ثقافة ضريبية جديدة، و هذا دفع بالدول الصناعية تحت ضغط التطور الذي تعرفه هذه التجارة إلى إعداد قوانين و تشريعات تحكم معاملات هذه التجارة، و تضبط حقوق الدخول إلى شبكة الانترنت و وضع ضوابط لبيع المعلومات و الحصول عليها و تداولها.

الفرع الرابع: المعالجة الضريبية للمعاملات الإلكترونية: ظهرت العديد من الآراء و المقترحات الخاصة بالكيفية التي تتم بها المعاملة الضريبية لتعاملات التجارة الإلكترونية³، نحاول الوقوف على البعض منها فيما يلي :

أولا. الضريبة على حركة رؤوس الأموال و الاستهلاك: تمثلت أهم المقترحات في هذا المجال في الآتي:

¹ عبد الوهاب دادن، الجباية الافتراضية و التجارة الإلكترونية، النقاشات، المشاكل، و التحديات، في: مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، العدد 3، 2004، ص 165.

- العشموي عثمان و آخرون، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007، ص 596.

- م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 470.

² رأفت رضوان و من معه، الضرائب في عالم الأعمال الإلكتروني في: مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد (2) العدد (2)، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، جوان 2002.

³ بداية الاهتمام بالضرائب على التجارة الإلكترونية كانت بقرار لجنة الشؤون الضريبية لدى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في جوان 1995 بفتح النقاش حول القضايا الضريبية ذات الصلة بالتجارة الإلكترونية. و تم عقد مؤتمر في أبريل 1997 في جامعة هارفرد حيث تم تبادل الآراء حول الضرائب على التجارة الإلكترونية. ثم تم عقد مؤتمر Turku بفنلندا ما بين 19-20 نوفمبر 1997 و كان موضوعه يتعلق بكيفية تحديد المبادئ العامة و استعراض المشكلات التي يمكن أن تواجه التجارة الإلكترونية. ليتبع ذلك بعقد مؤتمر أتاوا بكندا ما بين 7-9 أكتوبر 1998 تحت عنوان " عالم بلا حدود: تجسيد قدرة التجارة الإلكترونية العالمية" و قد عالج هذا المؤتمر الطول المطروحة بحضور وزراء دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، القطاع الخاص و المنظمات ذات الطابع الاجتماعي و كانت أرضية النقاش هي نتائج مؤتمر Turku.

- راجع عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 186، 192، 193، 194.

1- ضريبة توبين: اقترحها جيمس توبين على حركة رؤوس الأموال من أجل الحد من المضاربات و تطايرية النقود و إعادة توجيهها نحو الاستثمار طويل المدى، و قد لاقت هذه الضريبة اهتماما من قبل صندوق النقد الدولي و كانت موضوعا لعديد من دراسات قام بها انتهت به إلى التراجع عن معارضتها و الاعتراف ببعض مزاياها، و هذا ما أدى بالعديد من الوكالات التابعة للأمم المتحدة إلى تبنيها و الدعوة إلى تطبيقها؛¹

2- الضريبة على الاستهلاك: فحوى هذا المقترح هو التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض الضريبة على الاستهلاك و الملكية، حيث تساعد هذه الضريبة في تحصيل الضرائب من المتهربين من دفعها بما في ذلك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الانترنت، حيث سيقومون بإنفاقها بشكل ما. من الأفكار التي طرحت للنقاش في هذا المجال هي امكانية فرض الضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنت عن طريق اضطلاعها بدور الوسيط بين الحكومة و المستهلكين، حيث تقوم هذه الشركات بمحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الانترنت ثم فرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة، و تقوم بعد ذلك بتحويلها إلى الحكومة. و قد أثرت بشأن هذه الفكرة العديد من الملاحظات المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الإلكترونية للعملاء و مدى تضارب ذلك مع قوانين السرية و الأمن. كما أنها ستتسبب في زيادة الأعباء على المستهلكين، فإضافة إلى دفعهم ثمن السلعة و الخدمة سيجدون أنفسهم مطالبين بدفع ضريبة إلى هذه الشركات، ما يؤدي في النهاية إلى عرقلة نمو التجارة الإلكترونية، خاصة عند فرض أعباء ضريبية مرتفعة.²

ثانيا. الضريبة على الانتقال الإلكتروني للبيانات و هجرة الأدمغة: من الضرائب المقترحة تطبيقها في هذا المجال:

1- ضريبة البايك Bit tax: هي أحد الحلول المقترحة لتنظيم معاملات الانتقال الإلكتروني للبيانات و يتم تحصيلها على أساس كمية البيكس الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها.³ تم تقديم هذا المقترح لأول مرة في نادي روما عام 1994، لتكون بعد ذلك محل اهتمام مجموعة من الباحثين من بينهم Arthur cordell، و قدمها برنامج الأمم المتحدة للإئمان في تقريره السنوي لعام 1999 من أجل مقاومة الشرخ أو الفجوة الرقمية.⁴

رغم اعتبار الكثير من المهتمين هذه الضريبة على أنها من أفضل الحلول المقترحة في هذا المجال إلا أنها لم تسلم من الانتقاد كونها تنطوي على العديد من العيوب منها:

(أ) - **خضوع المستهلك لازدواج ضريبي:** إذ يقوم بدفع الضريبة على القيمة المضافة عند اقتنائه الأجهزة الإلكترونية المختلفة التي يستخدمها في عملية تبادل و نقل المعلومات، بالإضافة إلى ضريبة البايك عند استخدامه لهذه الأجهزة في تبادل المعلومات. و هذا يتسبب في فقدان الانترنت و أجهزة نقل البيانات الأخرى لميزة انخفاض الكلفة؛

(ب) - **تراجع نمو الانترنت:** و ما يتبع ذلك من انخفاض في الأنشطة و الأعمال المتوقع انبثاقها عن هذه الصناعة الجديدة التي تستوعب العديد من فرص العمل؛

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 192.

² رأفت رضوان و من معه، مرجع سابق.

³ نفس المرجع.

⁴ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 192.

ج- الإعتداء على خصوصية الفرد: إن تتبع تدفق البيانات و رصدها بهدف فرض الضريبة عليها يعد نوعا من أنواع الإعتداء على الخصوصية؛

د) إرتفاع الكلفة: ينطوي هذا النظام الجديد على العديد من التكاليف و التعقيدات التي قد تؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل التي تزيد نفقات إصلاحها عن الإيرادات المتوقع تولدها عن هذا النظام.¹

2- الضرائب على الأدمغة : يتم تحصيلها من الدول المهاجر اليها لصالح الدول مصدر الهجرة، و تعمل هذه الضريبة على التقليل من هجرة الأدمغة و دعم التعليم و التكوين العالمي في الدول النامية.

و قد قدم هذا الاقتراح لأول مرة من قبل برنامج الأمم المتحدة للإنماء عام 2001 بعد قيام بعض الدول بتسطير برامج للهجرة، تستهدف استقطاب الكفاءات في مجال الاعلام الآلي و تكنولوجيا المعلومات.²

¹ رأفت رضوان و من معه، مرجع سابق.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 192.

المطلب الثاني: المنافسة الضريبية.

أدى التنافس العالمي على جذب رؤوس الأموال الاستثمارية إلى اتساع مجال المنافسة الضريبية بين دوله، عبر تسابقها في منح الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار و توفير المناخ الملائم لنموه. و تعد المنافسة الضريبية الدولية أحد المظاهر الأساسية التي أفرزتها العولمة الاقتصادية و المالية، مشكلة بذلك تحديا جديدا للسياسة الضريبية الوطنية في جهودها الهادفة لتشجيع الاستثمار خاصة من خلال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي قد تستفيد من هذه المنافسة كما قد تضرر منها أيضا. الأمر الذي يستدعي الوقوف على الظاهرة و ابراز تأثيراتها على اقتصاديات الدول و مدى قدرة سياساتها الضريبية على تحقيق أهدافها من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: ماهية المنافسة الضريبية؛

- الفرع الثاني: آثار المنافسة الضريبية و آليات مواجهتها.

الفرع الأول: ماهية المنافسة الضريبية.

المنافسة الضريبية هي ظاهرة نجمت عن الجهود المبذولة من طرف دول العالم من خلال سياستها الضريبية على جذب مزيدا من الاستثمارات المحلية و الأجنبية.

أولا. مفهوم المنافسة الضريبية: أنتج الاهتمام الواسع و المتزايد من قبل الباحثين في هذا الموضوع العديد من التعاريف نورد البعض منها فيما يلي:

1- تعريف Janeba.E: " هي الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات".¹

2- تعريف philippe Dider: " هي نتيجة لظاهرة العولمة و تعبر عن العلاقة بين الدولة و المستثمرين، خاصة في ظل التبادل التجاري الحر الذي يتم خارج الحدود الإقليمية للدول بما يمكن من تحرير حركة رؤوس الأموال، و من ثم فهي الخفض غير المرتقب لنسب الضرائب من قبل الدولة".²

3- تعريف Marini philippe: " هي الفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول نتيجة تنامي ظاهرة التنافسية الضريبية بينها، من أجل السيطرة على مورد عالمي مهم متمثل في تدفق رأس المال الأجنبي لأي دولة، مما يخلق تباينا في أداء هذه الدول من الجانب الضريبي وفق التنافس الضريبي الحاصل بينها، مما يؤدي إلى الصراع من أجل البقاء، و يهدد الدول التي لا تملك مؤهلات و إمكانات البقاء، فتتسحب من السوق، و هذا ما حدث في دول أوربا".³

¹ E.Janeba, tax competition in imperfect competitive markets, Journal of international Economics, vol 11.

- رمضان صديق محمد، نظرية اتساق الضريبي و مدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، في: مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد (05)، العدد (01)، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2002. ص 6.

- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الاقتصادي المغربي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2005، ص 88.

² Philippe Didier, la notion de concurrence fiscale archives de philosophie du droit de l'impôt, tome 46, Dalloz, paris, 2002, p 103.

- بن عبد الفتاح دحمان و من معه، التنافسية الجبائية و آثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية، في: مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 5، جوان 2011، ص 282.

³ Marini philippe, la concurrence Fiscale en Europe, contribution ou débat (on ligne),

- بن عبد الفتاح دحمان و من معه، مرجع سابق، ص 282.

4- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية: " هي ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من تدفقات الاستثمار الدولي، أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، مما يوفر للمستثمر بدائل لإختيار البلد المراد الاستثمار فيه".¹

استخلاصا مما سبق يمكن تعريف المنافسة الضريبية على أنها " نتيجة لمجموعة الاجراءات الضريبية التي تقوم بها الدولة كشكل من أشكال الدعم أو الحماية لصادراتها، و استقطاب رؤوس الأموال لحفز الاستثمار، دون مراعاة للسياسات الضريبية المنتهجة من طرف الدول المنافسة لها".

ثانيا. أنواع المنافسة الضريبية: تعددت معايير تصنيف المنافسة الضريبية، غير أن المهم هو ربط التصنيف بما يترتب عنها من إيجابيات أو سلبيات، و على هذا الأساس تصنف إلى منافسة ضارة و منافسة غير ضارة:²

1- المنافسة الضريبية الضارة: تدعى أيضا بالمنافسة الضريبية غير المشروعة، نتيجة الضرر الذي تسببه للدول المضيفة للاستثمار أو الدول المشاركة في السوق على السواء. و يتجلى هذا الضرر بالنسبة للدول الأولى في التضحية بجزء من مواردها لأجل جذب الاستثمار الأجنبي دون الانتباه إلى المخاطر التي قد تترتب عن تلك التضحية، فيما يتعرض الصنف الثاني من الدول إلى أضرار معتبرة نتيجة عدم استقطابها للاستثمار الأجنبي من ذلك ضياع فرص الاستفادة من التكنولوجيا المتقدمة المرافقة للاستثمارات الأجنبية، و حرمانها من التدفقات المالية بالعملة الصعبة.

لصعوبة الحكم على إجراء ضريبي معين (منح مزايا) على أنه ضار أو غير ضار، فقد سعت دول الاتحاد الأوروبي ودول منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية إلى وضع مجموعة من المعايير لتحديد الممارسات الضريبية الضارة، تمثلت فيما يلي:³

أ- المعايير المرتبطة بالحوافز الضريبية: أبرز معايير تحديد الممارسات الضريبية في هذا المجال هي:

- مدى منح المزايا الضريبية إلى غير المقيمين أو إلى معاملات تتم مع غير المقيمين؛
- مدى فصل و عزل السوق المحلي حتى لا يستفيد غير المقيمين من المزايا الممنوحة ؛
- مدى منح مزايا ضريبية، حتى و إن لم يوجد أي نشاط اقتصادي حقيقي أو أي حضور اقتصادي جوهري في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية؛
- مدى شفافية منح المزايا الضريبية، و ما إذا كان إنعدام الشفافية الضريبية ناتج من كون القواعد القانونية المعمول بها كانت موضوع تسامح غير شفاف على المستوى الإداري؛

ب- المعايير المرتبطة بأسعار التحويلات: تتمثل في مدى احترام القواعد الدولية المطبقة على أسعار التحويلات بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها التي تضمنتها المبادئ التوجيهية لعمل هذا النوع من المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛

¹ Charles oman, concurrence fiscale et investissement directs a l'étranger (IDE), problèmes économique , N: 2680, paris du 20 sep 2000, p 23.

- بن عبد الفتاح دحمان و من معه، مرجع سابق، ص 282.

² نفس المرجع، ص 283-284.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 201.

ج) - المعايير المرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة و الاتفاقيات الضريبية الدولية: و تتعلق هذه المعايير بما يلي:

- مدى وجود اصطناعية في تعريف و تحديد القاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة؛

- مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترقيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية كوسيلة لتخفيض الضريبة.

تعد الجنات الضريبية¹ الشكل الأكثر إضراراً من المنافسة الضريبية نتيجة مستويات الإخضاع المنخفضة التي تقرها الأنظمة الضريبية بها من جهة، و إحتضانها للأنشطة المالية خارج الحدود.

2- المنافسة الضريبية غير الضارة: تدعى المنافسة الضريبية المشروعة، و تستمد مشروعيتها من عدم تسببها في أضرار

للدول المعنية بها، فهي تحقق منافعا للدول المستقبلية للاستثمار و الدول المستثمرة على السواء. فهي تمكن من جذب

الاستثمار الأجنبي و إقامة الشراكة في مجال الاستثمار و غيرها، و ما يتبع ذلك من توفير مناصب الشغل و غيرها.²

الفرع الثاني: آثار المنافسة الضريبية و آليات مواجهتها.

تترتب على المنافسة الضريبية مجموعة من الآثار الإيجابية منها جذب الاستثمارات الأجنبية و توفير مناصب العمل

و توفير السيولة بالعملة الأجنبية، غير أنها قد تحدث أيضا جملة من الآثار السلبية على غرار التهرب الضريبي

و الازدواج الضريبي و غيرها، الأمر الذي يستدعي مواجهتها تجنباً لسلباتها:

أولاً. آثار المنافسة الضريبية: تبعا لتصنيف المنافسة الضريبية اعتمادا على معيار الضرر الذي قد تسببه من عدمه، فإن

هذه الظاهرة قد تترتب عنها العديد من الآثار، منها الإيجابية و منها السلبية ، كما سنوضحه فيما يلي³:

1- الآثار الإيجابية : يترتب عن المنافسة غير الضارة العديد من المزايا بالنسبة للدول المضيفة للاستثمار، و كذا

المستثمرين الأجانب، يمكن إيجاز أهمها في الآتي:

أ)- جذب الاستثمارات الأجنبية: تعد الضريبة من أهم العناصر المشكلة للمناخ الاستثماري، و تؤثر بشكل كبير على

فرص نجاح او فشل المشروعات الاستثمارية في بلد ما،⁴ و بذلك تطرح المنافسة الضريبية أمام المستثمر العديد من

البدائل و الخيارات للمفاضلة بين الاستثمار في دولته الأصلية أو في غيرها من الدول، و ذلك بحسب مستوى الضغط

الضريبي، فهو يفضل الاستثمار في الدول المضيفة إذا كانت تتيح له أفضل الامتيازات الضريبية و على حساب دولته

الأصلية نتيجة ارتفاع مستوى الضغط الضريبي بها، و العكس صحيح؛

¹ عرفت الجمعية من أجل فرض الضرائب الفرنسية ATTAC الجنات الضريبية على أنها" أقطار جزئية أو دول ذات تشريع ضريبي رخو متسامح أو بدون أصل إحدى خصائصها المشتركة الاستقبال غير المحدود و المغفل لرووس الأموال. و في هذا الإطار يمكن الحديث عن دول تتاجر بسيادتها بتوفير أنظمة تشريعية و ضريبية ملائمة لمالكي رووس الأموال مهما كان مصدرها"، و لكن في غياب التعريف الموحد الشامل للجنات الضريبية فإنها تشترك في مجموعة من الخصائص أهمها: انعدام أو ضعف مستوى الضرائب، وجود عملة مستقرة في ظل انعدام الرقابة على الصرف، وجود معاهدات ضريبية، وجود سرية مصرفية، مالية و تجارية، وجود هياكل قاعدية للإتصالات، وجود استقرار سياسي و اقتصادي. و يمكن تصنيف الجنات الضريبية إلى:

- دول و أقاليم ذات ضرائب معدومة، حيث لا تدفع الشركات الأجنبية الإ حقوق تسجيل، و ليس لهذه الدول اتفاقيات ضريبية لتفادي الإزدواج الضريبي، و إن وجدت تكون قليلة؛
- دول و أقاليم ذات مستوى ضريبي منخفض أو ذاتضرائب مفروضة على أساس قاعدة إقليمية محدودة و يمكن أن تقابل فيها الضريبة على الربح بمعدل منخفض ضرائب الحق العام. و الهدف من ذلك استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة للمساهمة في التنمية الاقتصادية للبلد أو الأقليم. لذا يمكن أن تكون فيها الضرائب على الشركات العابرة للحدود محفزة جدا، و لا تفرض الضرائب إلا على الأنشطة الداخلية، و تكون معدومة أو منخفضة على الأنشطة الخارجية؛

- دول و أقاليم تمنح مزايا ضريبية لبعض المؤسسات أو الأنشطة. و يمكن أن تمنح الجنات الضريبية مزايا تفضيلية تصل إلى درجة الإغراق الضريبي، لذلك أصبحت مواطن مفضلة للتهرب و غسل الأموال القدرة و تهريبها، لذا تسعى الدول عن طريق مجموعة من الهيئات إلى محاربتها من خلال جهود دولية.

- راجع عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 205-207.

² Philippe Didier, op-cit, p 111.

- بن عبد الفتاح دحمان و من معه، مرجع سابق، ص 284.

³ نفس المرجع، ص 286-289.

⁴ فريد النجار، الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2000، ص 20.

- بن عبد الفتاح دحمان و من معه، مرجع سابق، ص 286.

(ب)- توفير فرص العمل: حيث تسهم الإجراءات التحفيزية بشكل فعال في خفض التكاليف و تحفيز المشروعات الاستثمارية على الاستمرار في أنشطتها و توسعها، بما يؤدي إلى توفير أكبر قدر ممكن من مناصب الشغل؛

(ج)- توفير السيولة بالعملة الصعبة: نتيجة التنافس بين المستثمرين الأجانب، تتمكن الدول المضيفة من توفير موارد كبيرة من العملة الصعبة، يمكنها توظيفها في تغطية احتياجاتها الاقتصادية؛

(د)- المزايا المرتبطة بالسيادة و مواجهة الدول : يرى أنصار المنافسة الضريبية أن لها مزايا أخرى كونها تسمح:

- لكل دولة (منطقة، إقليم، بلدية) بممارسة سيادتها و بتنوع الخيارات؛

- لكل الدول بتعويض العوائق الجغرافية مثل البعد عن الأسواق؛

- بمحاربة ميل بعض الدول إلى إخضاع رأس المال أكثر من العمل و الاستهلاك¹.

2- الآثار السلبية: تتجلى أبرز سلبيات المنافسة الضريبية الضارة في:

(أ)- الازدواج الضريبي الدولي: حيث يُحتمل خضوع الدخل أو الربح لأكثر من مرة للضريبة أو لعدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، نتيجة تأثير قواعد الأقاليم التي تقرها القوانين الضريبية الداخلية لهذه الدول خاصة في غياب الاتفاقيات الضريبية الدولية. حيث يجد المستثمر نفسه تحت طائلة قوانين أكثر من دولة واحدة²، فقد يخضع لقانون الدولة الأولى استنادا لفكرة الجنسية، و الثانية استنادا لفكرة الإقامة، و الثالثة استنادا لفكرة مصدر الدخل؛

(ب) التهرب الضريبي الدولي: نتيجة استغلال الثغرات والنقائص والتسهيلات في التشريعات الضريبية الداخلية والاتفاقيات الضريبية، من أجل تجنب الضرائب أو التخفيف من عبئها؛

(ج)- تآكل الوعاء الضريبي : تؤدي المنافسة الضريبية إلى تآكل الوعاء الضريبي و الانخفاض المستمر في الحصيلة الضريبية، بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تُزايد الدولة على منحها. كما تتأثر الدول الأخرى بكل إجراء ضريبي تقوم به هذه الدولة من خلال نقص حصتها من رأس المال المستثمر أو نتيجة لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز و إعفاءات أكثر، ما يقلل من مواردها الضريبية، و هو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة. و قد أظهرت دراسة قام بها الباحثان Thomsen & Woolcock عام 1993 مدى الانخفاض المستمر الذي لحق بأسعار الضرائب في بعض الدول الأوروبية، حيث خفضت ضريبة الدخل على الشركات ما بين عامي 1983 و 1993 من 45% إلى 39% في بلجيكا، و من 50% إلى 38% في الدنمارك، و من 50% إلى 34% في أيرلندا، و من 49% إلى 46% في اليونان، و من 40% إلى 34% في بريطانيا³.

(د)- تشويه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي: تتيح المنافسة المجال أمام الشركات الاستثمارية و خاصة دولية النشاط، للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الاستثمار في الدول التي تقدم مزايا أفضل، أو تساعد على تجنب الضرائب دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، ما يتسبب في تشويه هيكل التجارة و الاستثمار العالمي، و تزايد الأعباء الإدارية التي تتحملها الدول لمواجهة تصرفات هذه الشركات، دون حصولها على إيرادات ضريبية مهمة، مما يفاقم

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 200.

² محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي ، مرجع سابق، ص 68.

³ رمضان صديق محمد، مرجع سابق. ص 2.

العجز الموازني و يخفض النفقات العامة، و قد يجبر ذلك الدول إلى تبني نظم ضريبية ارتدادية للحد من إساءة المستثمرين لسياسات التحفيز الضريبي.¹

هـ)- اختلال قرارات الاستثمار و رفع الأعباء الضريبية و كلفة الاستثمار: بحسب معارضيتها، فإنها تؤدي إلى:

- اختلالات في قرارات توطين المشاريع؛

- تحميل الأعباء الضريبية للأوعية الأقل حركية؛

- قد تكون مكلفة من حيث جذب الاستثمارات و الأنشطة الاقتصادية للمكان غير المناسب، مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات أو سوء استخدامها.²

ثانيا.آليات مواجهة المنافسة الضريبية الضارة: لضمان الفعالية في مواجهة المنافسة الضريبية الضارة، يقترح البعض أن يتم ذلك من خلال المراحل الثلاثة التالية:

1- قيام كل دولة بتحديد التدابير و الممارسات التي قد تكون مصدر ضرر ضريبي: و في هذا الإطار قامت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بإنشاء منتدى حول الممارسات الضريبية الضارة، إضافة إلى تبادل المعلومات بين الدول بخصوص الممارسات الضارة؛

2- تقييم الطابع الضار أو غير الضار لأي إجراء ضريبي: عن طريق تحديد الآثار التي يحدثها على الدول الأخرى من أية طبيعة كانت؛

3- تطبيق التوصيات و التوجيهات الخاصة بمحاربة المنافسة الضريبية الضارة: و المتمثلة في:

أ)- المحافظة على الوضع القائم من خلال عدم اعتماد تدابير جديدة يمكن اعتبارها ضارة؛

ب)- الإلغاء، من خلال فحص الممارسات و القوانين المعمول بها و تطهيرها من الممارسات الضارة؛

ج)- التعاون الكامل بين الدول في محاربة التهرب الضريبي من خلال تبادل المعلومات و طبقا لقوانين كل دولة؛

د)- العمل على و ضع التدابير المضادة للتعسف، و المضادة للممارسات الضارة ضمن القوانين الضريبية و الاتفاقيات المانعة للإزدواج الضريبي،³ و يتم ذلك من خلال التنسيق الضريبي بين الدول، كونه الآلية الأهم لمواجهة المنافسة الضريبية، و الذي سيكون محتوى المطلب الموالي.

¹ Gropp Reint & Kostial kristinal, FDI and corporate tax revenue : tax harmonization or competition ?, finance and development Review, 2001, vol 38, N 2

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 200.

³ نفس المرجع، ص 201-202.

المطلب الثالث: التنسيق الضريبي.

لأن المنافسة الضريبية الضارة تحدث العديد من الآثار السلبية، كما أن توحيد النظم الضريبية أو التجانس الضريبي¹ يحرم كثير من الدول من استخدام السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها الاقتصادية بما يتناسب مع أولوياتها، حيث تتباين هذه الأخيرة من دولة إلى أخرى، فبعض الدول تهتم بالضريبة كمورد مالي لمواجهة زيادة النفقات العامة، في حين تهتم دول أخرى باستخدام الضريبة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية كتشجيع الاستثمار. لذلك فإن التنسيق الضريبي و بخلاف التوحيد الضريبي يراعي ظروف كل دولة و أهدافها و تفاوت الأهمية النسبية لكل دولة، و هو ما نسعى إلى توضيحه من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: ماهية التنسيق الضريبي؛

- الفرع الثاني : آليات و أساليب التنسيق الضريبي؛

- الفرع الثالث : الآثار الاقتصادية للتنسيق الضريبي.

الفرع الأول: ماهية التنسيق الضريبي.

يدخل التنسيق الضريبي في اطار العمل على إحداث تقارب في السياسات الضريبية و تجنب المنافسة الضريبية الضارة بهدف تحقيق التكامل الاقتصادي، و تشجيع الاستثمار بشكل يحقق مصالح كل دولة.

أولاً. مفهوم التنسيق الضريبي و نطاقه و أهدافه: يتميز التنسيق الضريبي بمفهومه و نطاقه و أهدافه الخاصة.

1- مفهوم التنسيق الضريبي: تضمنت الدراسات الاقتصادية التي تناولت هذا الموضوع العديد من التعاريف من بينها:

(أ) - **التعريف الأول:** " يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أوجه الاختلاف بين النظم و التشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة و متناسقة و متقاربة في مختلف المجالات الضريبية، و من أهمها: قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، و أحوال و شروط منح الإعفاءات الضريبية، و معدلات الضرائب."²

(ب) - **التعريف الثاني:** " يعني السعي إلى إزالة أهم أوجه الاختلاف بين النظم و التشريعات الضريبية بحيث تبتعد عن التناقض و تصبح متقاربة في مختلف الجوانب. وقد يتسع مجال التنسيق، و قد يقتصر على جانب أو جوانب قليلة."³

(ج) - **التعريف الثالث:** " التنسيق الضريبي هو مجموعة القواعد و الاتفاقيات و التعاقدات المبرمة بين عدة دول، بهدف إزالة التناقضات فيما بينها و التي تعرفها أنظمتها الضريبية المختلفة، و منعها من الإضرار بالتكامل الاقتصادي."⁴

¹ التجانس الضريبي هو معنى متقدم عن التنسيق الضريبي، فهو يندرج في إطار توحيد السياسات الاقتصادية الوطنية من أجل تحقيق التكامل الاقتصادي و هذا لا يتم إلا بعد إحلال سوق مشتركة تجمع البلدان العضوة في الاتحاد، و بالتالي فهو يعني عملية توحيد المعدلات الضريبية أو تقييس المناهج، المفاهيم و الممارسات الإدارية، و من ثم العمل على تحقيق تماثل الهيكل الضريبي، كما يمكن أن يتضمن التجانس الضريبي تماثل في السياسات المتعلقة بالموازنة بين الدول المعنية بالتكامل الاقتصادي. و بذلك فهو يتميز عن التنسيق الضريبي الذي يعبر عن ذلك المسار من التشاور الموجود بين دول عضوة في كتلة إقليمي حول طرق تنظيم أنظمتها و سياساتها الضريبية بشكل منسجم و متقارب فيما بينها، و بالتالي يعتبر التنسيق الضريبي مستوى أدنى من التجانس الضريبي.

- محمد عباس محرز، التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي، في: مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 2، ماي 2005، ص 8-9.

² عبد الكريم صادق بركات، مقال في التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة، معهد الدراسات المصرفية، الإسكندرية، 1973
- عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، في مجلة: الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد 8، 2012، ص 59.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 208..

⁴ Jose Marcos pinto ALVERES, perspectives on tax harmonization for Brazil and for the southern cone common Market-Mercosoul, the institute of Brazilian Business and Management Issues, spring. 19

- (د) - **التعريف الرابع:** "التنسيق الضريبي هو مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى تخلص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية و المالية الدولية، و محاولة خلق ظروف مشابها لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة، و تتمتع فيه السلع و رؤوس الأموال و الأفراد بحرية الانتقال، مما يساعد على التخصيص الأمثل للموارد".¹
- تأسيسا على التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التنسيق الضريبي يشمل ما يلي:
- التعديل الجزئي والتدرجي للأنظمة الضريبية الوطنية المختلفة، التي تعرف اختلافات في الهياكل و تباينا في الأعباء الضريبية التي تقرها؛
 - يستهدف التنسيق الضريبي تحقيق التقارب في توزيع الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء، تحقيقا لمبدأ العدالة الضريبية، و تجنبنا لظاهرتي التهرب و الازدواج الضريبيين؛
 - إزالة العقبات و الحواجز الضريبية التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول.²
- 2- نطاق التنسيق الضريبي :** لا يقتصر التنسيق الضريبي على المجال الدولي، حيث يمكن أن يكون التنسيق مطلوبا محليا أو داخل الدولة الواحدة:
- (أ) - **على المستوى المحلي:** كما هو الحال في الدول الفيدرالية التي تمنح كلا من الحكومة الفيدرالية و حكومات الولايات أو الأقاليم الحق في فرض الضريبة. و قد يقتصر مجال التنسيق الضريبي على أنواع محددة من الضرائب و قد يكون شاملا لكل الضرائب.³
- (ب) - **على المستوى الدولي:** ينطلق التنسيق الضريبي بإبرام الدول لإتفاقيات و معاهدات قصد إزالة التناقض بين نظمها الضريبية، و يشمل المجالات التالية:
- أساليب تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، الأوعية الضريبية، و مستوى معدلات الضرائب؛
 - ظروف و شروط منح المزايا الضريبية، و أساليب مكافحة الغش الضريبي.⁴
- 3- أهداف التنسيق الضريبي :** الهدف من التنسيق الضريبي هو:
- (أ) - تجنب الانعكاسات السلبية للمنافسة الضريبية الضارة؛
- (ب) - تحقيق حيادية الضريبة اتجاه الاستثمار و التجارة الدوليين، بواسطة التنسيق و إزالة العوائق أمام انتقال الأشخاص و السلع و رؤوس الأموال بين الدول المعنية بالتنسيق، و من ثم تشجيع الاستثمارات المشتركة و تنميتها.
- تختلف هذه الأهداف تبعا لمستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من جهة و المدى الزمني من جهة أخرى.
- كما أن للتنسيق الضريبي مجموعة من الأهداف الأخرى يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

¹ يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 233.

² عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مرجع سابق، ص 59.

³ عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مرجع سابق، ص 59.

⁴ رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 8.

⁵ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 209.

الجدول رقم (23) : أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي.

الأهداف في المدى القصير	الأهداف في المدى الطويل
- جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة؛	- التوجه نحو التكامل الاقتصادي؛
- تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال؛	- التنسيق في السياسات المالية و النقدية؛
- الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي؛	- زيادة حجم التجارة البينية؛
- توفير قاعدة لبناء أسواق المال و البورصات المحلية؛	- زيادة حجم الاستثمار المشترك؛
- توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى؛	- القضاء على التضخم؛
- تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة جديدة؛	- تخفيض أسعار المنتجات لما يسمح بالتصدير الدولي؛
- تشجيع توطن رأس المال المحلي؛	- جذب مزيد من الاستثمارات؛
- الاستفادة من مزايا مثيلة من الدول الأعضاء في التنسيق؛	- استقرار مناخ الاستثمار؛
- تشجيع التجارة البينية؛	- تحسين العائد على الاستثمار؛
- تحسين مناخ الاستثمار.	- توظيف عوامل الإنتاج المحلية؛
	- تحقيق مزايا الإنتاج الكبير؛
	- الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

المصدر : - فريد النجار، النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي، في ندوة : التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1995، ص 44. - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 210. - عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، في مجلة : الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، العدد 8 ، 2012، ص 59. - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الاقتصادي المغاربي، مرجع سابق، ص 103.

الفرع الثاني : آليات و أساليب التنسيق الضريبي.

يحتاج التنسيق الضريبي الدولي إلى عدد من الآليات التي تضمن نجاحه، تتمثل في وجود هياكل و مؤسسات ضريبية، و خطط عمل و عقود قانونية تسهر على التطبيق العملي لمخطط التنسيق الضريبي.¹

أولاً. الاتفاقيات الضريبية: تعد أكثر الآليات استخداماً في هذا المجال:

1- هدف الاتفاقيات: تهدف الاتفاقية الضريبية إلى:

(أ)- تفادي الازدواج الضريبي؛

(ب)- مكافحة التهرب الضريبي؛

(ب)- إرساء قواعد التعاون في المجال الضريبي.

لذلك فهي تعبر عن سعي كل طرف فيها لتحقيق مبدأ العدالة و المساواة في فرض الضريبة من خلال تجنب الآثار السلبية لكل من الازدواج و التهرب الضريبيين، والعمل على ترقية و تشجيع الاستثمار.²

2- أشكال اتفاقيات التنسيق الضريبي: قد يكون هذا التنسيق من خلال:

(أ)- اتفاقية عامة اقتصادية أو تجارية تتضمن بعض بنودها ما يتعلق بالتنسيق الضريبي بين الدول؛

¹ عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مرجع سابق، ص 61-62.

² عيسى اسماعين، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2004، ص 102.

- عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مرجع سابق، ص 61.

(ب)- اتفاقية خاصة بالجانب الضريبي فقط، مثل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي عن طريق منح تسهيلات للمستثمرين بإعفائهم من الضرائب على الأرباح.¹

ثانيا. الإدارات و الأجهزة الضريبية فوق القطرية: حيث يقتضي التنسيق بين الدول في المجال الضريبي، تعاوناً وثيقاً بين أجهزتها الضريبية، يشمل تبادل المعلومات والخبرات، تقريب التشريعات و المصطلحات و طرق المعاملات.

1- أشكال تعاون الإدارات و الأجهزة الضريبية: يعد التعاون بين الإدارات الضريبية كشكل من أشكال التنسيق الضريبي أداة فعالة لمكافحة ظاهري التهرب و الازدواج الضريبين الدوليين نتيجة المعطيات التي توفرها هذه الأجهزة، و على المستوى الدولي هناك العديد من المشاريع المتعلقة بالتعاون و التنسيق الضريبي الدولي المرتكزة على مدخل الإدارة الضريبية منها²:

(أ)- الاتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحديد الوعاء الضريبي : يهدف إلى تبادل المعلومات المتعلقة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين الدول المتعاقدة في ظل احترام كل دولة لسيادتها الضريبية في حدود إقليمها.

(ب)- الاتفاق الخاص بالتعاون الإداري في تحصيل الضرائب: يهدف إلى تمكين الدول المتعاقدة من جباية ديونها الضريبية في إقليم الدول الأخرى، شريطة أن تكون مستحقة الأداء و تحصل طبقاً لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك.

و يتوجب على الدول المتعاقدة أن تنشئ في ما بينها مجلساً أعلى للضرائب تعهد إليه مهمة دراسة العقبات الإدارية و التنظيمية التي تعيق التنسيق الضريبي، فضلاً عن العمل على تحسين الأداء الضريبي و تعبئة الموارد المالية بما يخدم الأهداف التنموية للدول الأعضاء³. مع إخضاعه لسلطة الجهة المشرفة على التكتل أو الاتحاد، بحيث تكون له الصلاحية القانونية في وضع القرارات و التعليمات الملزمة، و مراقبة التشريعات الداخلية للدول بما يضمن تنفيذ التنسيق على نحو فعال.

2- صعوبات التعاون الإداري: يواجه إبرام الاتفاقيات الخاصة بالتعاون الإداري في المجال الضريبي عدة صعوبات منها:

(أ)- عدم تكافؤ مزايا الدول المتعاقدة: نتيجة قبول مبدأ التعاون الضريبي الإداري، ذلك أن الدول التي تتوفر على نظم ضريبية فعالة و عادلة قد لا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب و الازدواج الضريبين التي يتيحها التعاون الإداري؛

(ب)- تباين أسس و أهداف النظم الضريبية: يجد من فرص التعاون الإداري بينها، حيث يصعب تحقيق تعاون ضريبي سليم بين دول تختلف على المستوى الضريبي و الاقتصادي و السياسي؛

(ج)- التحفظ في تقديم المعطيات الاقتصادية: تتيح الاتفاقيات الضريبية في مجال التعاون الإداري طلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي، ما ينجم عنه إفشاء بعض الأسرار الاقتصادية كإفشاء الأسرار المهنية، و المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية و الأوراق المالية و غيرها، الأمر الذي قد لا يلقى قبولا لدى كافة الدول.⁴

ثالثاً. الصناديق التعويضية: قد يتطلب تنسيق التشريعات و النظم الضريبية إنشاء صندوق تعويضي لتصحيح الاختلال في الإيرادات الضريبية:

1- تمويل الصندوق: يمول الصندوق من قبل الدول الأعضاء وفق نظرية القدرة على الدفع أو من خلال فرض رسم جمركي لفائدة هذا الصندوق؛

¹ لميس عساف الباكير، تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2001، ص 18. عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مرجع سابق، ص 61.

² ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص 52-53..

³ حسني علي خربوش و من معه، تجارب التنسيق الضريبي بين الدول العربية، ورشة عمل حول التنسيق الضريبي، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1993.

⁴ رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 9.

⁴ يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985، ص 245.

2- هدف الصندوق: الهدف من إنشاء هذا الصندوق هو تعويض الدول التي قد تتضرر من عملية التنسيق و تعرف انخفاضاً حاداً في إيراداتها الضريبية.

الفرع الثالث : الآثار الاقتصادية للتنسيق الضريبي.

يمكن أن يحقق التنسيق الضريبي جملة من المنافع أو الإيجابيات، كما قد يتسبب في إلحاق الضرر ببعض الدول.

أولاً. الآثار الإيجابية : تتمثل أبرز الآثار الإيجابية التي يمكن أن يحدثها التنسيق الضريبي في :

1- التقليل من حجم التشوهات الاقتصادية : تعمل الاختلافات في القواعد الضريبية التي تطبقها الدول أحادياً على تشويه الاقتصاد العالمي، لأنها تؤثر على قرارات المنتجين و المستهلكين، بحيث لا تصبح الضريبة حيادية بالقدر المطلوب لضمان التبادل الحر للسلع و الخدمات و رأس المال،¹ و من بين هذه التشوهات:

(أ) في مجال الضرائب على الاستهلاك: يؤدي فرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع و الخدمات المستهلكة داخل الدولة بمعدلات مختلفة تبعاً لنوع أو طبيعة السلعة أو الخدمة أو على سلع أو خدمات دون غيرها إلى التأثير على التدفقات التجارية من و إلى هذه الدولة. و فرض الضريبة بهذه الكيفية يحدث تغييرات في أسعار الاستهلاك؛ مما يؤثر على قرارات الشراء و منه الاستهلاك بالزيادة أو النقصان، وبالتالي التأثير على مستويات الرفاهية الاقتصادية للمستهلكين. و سينعكس ذلك على إعادة تخصيص موارد المجتمع بين أوجه الانتاج المختلفة بشكل لا يكون بالضرورة أمثلاً. و ينتج عن عدم التنسيق تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة على المستوى العالمي؛

(ب)- في مجال الضرائب على الدخل: قد تفرض هذه الضريبة على أساس مبدأ مصدر الدخل، ما ينجم عنه إخضاع الشركات التي تحقق دخلاً في الدولة بصرف النظر عن مكان إقامتها، في الوقت الذي قد تخضع هذه الشركات للضريبة مرة أخرى في الدول التي تعتبر مقيمة فيها، كون هذه الدول تطبق مبدأ عملية الإيراد، و من ثم تتعرض لازدواج ضريبي يقلل من العائد و يزيد من تكلفة الاستثمار، الأمر الذي يؤثر على قرار الاستثمار.

يتضح التشوه في الحالات السابقة من خلال مقارنة أسعار المنتجات نتيجة تأثيرها بتلك القواعد الضريبية مع الأسعار البديلة لهذه المنتجات فيما لو كان التنسيق الضريبي موجوداً بين هذه الدول، ما يعني أن غياب التنسيق الضريبي يؤدي إلى عدم كفاءة تخصيص موارد العالم نتيجة تباعد أو انحراف الأسعار الحدية للمنتجات البديلة. و مع ذلك هناك من يرى أن الاختلاف في معدلات ضرائب الدخل و لا سيما الضريبة على أرباح الشركات يمكن أن يكون مقبولاً إذا كانت هذه المعدلات منخفضة و تعوض التشوه المتوقع على تخصيص الموارد.²

2- التقليل من التأثيرات الخارجية السلبية للضريبة : إن قيام أية دولة بصفة منفردة باختيار المعدلات الضريبية التي تمكنها من تحقيق أعلى مستوى من الرفاهية، سوف يؤثر على مستويات الرفاهية في الدول الأخرى، و هو ما يعرف بالتأثيرات الخارجية للضريبة و التي من أهمها:

¹ رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 14-16.

- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 210-211.

² Quere Agéns Bénassy and others, Foreign Direct Investment and the prospects for tax Harmonization in Europe, the Graduate Institute of international Studies, preliminary draft, 2

(أ) - التأثير على رفاهية المجتمع: عند قيام دولة من الدول بفرض ضرائب انتاج بمعدلات منخفضة عن تلك المطبقة في دولة أخرى، سيؤدي ذلك إلى تسهيل جذب الاستثمار إليها، ما قد يؤدي إلى خسائر في رفاهية الدولة الثانية نتيجة ما يعرف باغتصاب وعاء الضريبة، رغم أن هذا الأثر السلبي لم يؤخذ في حسابان الدولة الأولى عند اتخاذ قرارها متجاهلة الكفاءة الاقتصادية الدولية.¹ وقد يؤدي تنافس الدولتين على تحسين ظروفهما الاقتصادية إلى مزيد من الاختلاف في مستوى معدلات الضرائب و العمل على تخفيضها إلى حد تفرضه المنافسة الضريبية، لذا من الضروري لجوئهما إلى التنسيق الضريبي بينهما للحد من الاختلاف في معدلات الضريبة. و التنسيق الضريبي لا يعني بالضرورة تبني مبدأ توحيد المعدلات، حيث يمكن الإبقاء على الضريبة المختلفة بين الدول الأعضاء، إذا توفرت لها خيارات الحد من التأثيرات السلبية للمنافسة الضريبية،² من توفير الوعاء الضريبي الملائم و القواعد القانونية الواضحة.³

(ب) - التأثير على الأسعار و التكاليف: الدول ذات الاقتصاد القوي يمكنها تصدير أوعيتها الضريبية إلى الخارج لأنها قادرة على فرض ضرائب على وارداتها من الدول، ما يزيد كلفة مؤسساتها بمقدار الضرائب الداخلة في الانتاج. و نظرا للمركز الاحتكاري للدول القوية في السوق العالمي بإمكان مؤسساتها إعادة تصدير ضريبة الواردات المفروضة عليها في صورة ارتفاع في أسعار السلع المصدرة إلى الخارج؛ و من ثم نقل العبء الضريبي إلى المستهلك الأجنبي.⁴

(ج) - التأثير على العبء الضريبي للمؤسسات: إن التأثيرات الخارجية للضريبة تبدو جلية أكثر على الشركات من خلال أثر السياسة الضريبية التي تطبقها دولة معينة على الدول الأخرى، فإذا كان عبء الضريبة على الشركات في هذه الدولة مرتفعا نسبيا عن بقية الدول، ساهم ذلك في انتقال وعاء الضريبة إلى الدول التي ينخفض فيها العبء، ما يتولد عنه تدفقات خارجية لرأس المال من الدول ذات العبء الضريبي المرتفع إلى الدول ذات العبء المنخفض.

3- تخفيض الكلفة الإدارية للضريبة : يعمل التنسيق الضريبي على تخفيض التكاليف الادارية للضريبة بالنسبة للإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة:

(أ) - بالنسبة للإدارة الضريبية: تتقلص كلفتها لعدم الحاجة إلى البحث عن معاملات ضريبية مختلفة في كل دولة كما هو الحال في حالة غياب التنسيق الضريبي، سواء ما تعلق بتحديد الدخل أو تحديد التكاليف و غيرها؛⁵

(ب) - النسبة للممول: يتحمل كلفة أقل؛ بخلاف ما لو كانت الأنظمة و الإجراءات الضريبية في الدول ذات الصلة بنشاطه الاقتصادي متباينة و متعددة،⁶ و ينعكس هذا التخفيض على كلفة المنتجات، مما يخفض أسعارها و يرفع قدرتها على التسويق الخارجي.

¹ J.D WILSON, théories of tax competition, national tax Journal, vol 52, N.2. 1999

² E. Beraglas, Harmonization of commodity taxes, Journal of public Economics, vol 16, 1988.

³ Gropp Reint & Kostial kristinal, FDI and corporate tax revenue : tax harmonization or competition ?, finance and development Review, 2001, vol 3

⁴ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 211..

⁵ Vito Tanzi and other, consequences of the Economic and Monetary union for the coordination of tax systems in the European union, lessons from the u.s experience, IMF, Working papers, no.wp/98/115, Washington D

- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 211..

⁶ نفس المرجع، ص 211.

- رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 16.

ثانيا. الآثار السلبية : يعتبر انخفاض الحصيلة الضريبية لبعض الدول، و عدم ملائمة برنامج التنسيق الضريبي للظروف الاقتصادية لبعض الدول الأخرى، و ما ينجم عن ذلك من تشوه في هيكلها الانتاجية أبرز الآثار السلبية للتنسيق الضريبي ما لم يتم تداركها:

1- انخفاض الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول: يترتب عن التنسيق الضريبي إحداث تعديلات في التشريعات الضريبية الوطنية للدول الأعضاء في التكتل، ما ينجم عنه زيادة في المعدلات الضريبية لبعضها، و تخفيضا في معدلات الضرائب لدى دول أخرى، إضافة إلى تعديل قواعد تحديد الوعاء الضريبي؛ ما يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق، و يضيع على بعض الدول جزءا من حصيلتها الضريبية السابقة، و هذا يعني أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة تخصيص أو توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول الأعضاء، فيمكن أن تتضرر الدول المعتمدة بصفة أساسية على الإيرادات الضريبية في تمويل ميزانيتها العامة¹. غير أن هذا الضرر قد يكون على المدى القصير؛ فبعض الدول التي خفضت معدلاتها الضريبية يمكن ان تستفيد من تدفقات رؤوس الأموال إليها أكثر من ذي قبل، الأمر الذي يؤدي الى التوسع الأفقي للوعاء الضريبي، ما ينتج عنه زيادة الحصيلة الضريبية في المدى الطويل. كما أن الزيادة في المعدلات الضريبية التي تعرفها بعض الدول لا تعني بالضرورة زيادة الحصيلة؛ بل قد يؤدي ذلك الى نقصانها بحسب منطوق قانون لافر².

2- تشوه بنية الاقتصاد المحلي: رغم مساهمة التنسيق الضريبي في الحد من التشوه الناتج عن المنافسة الضريبية على المستوى الدولي، إلا انه قد يتسبب في التشوه الاقتصادي داخل الدولة أو الدول الأعضاء، و أبرز مظاهره:

(أ) - **مجالات الانفاق العام و أهميته:** إن مجالات الانفاق العام و أهميته تختلف من دولة إلى أخرى، و من ثم تتباين الأساليب الضريبية الملائمة لضمان تمويل هذا الانفاق، الأمر الذي يعارض مع هدف التنسيق الضريبي خاصة في ظل اختلاف مستويات التنمية الاقتصادية بين الدول المتكتلة؛

(ب) - **إختلاف أولويات الانفاق العام بين الدول:** ففي حين تُخصص النسبة العظمى منه في الدول المتقدمة للنفقات الاجتماعية و الصحية، تخصص حكومات الدول النامية معظمه للخدمات الاقتصادية و الدفاع و التعليم؛

(ج) - **تباين سبل زيادة الإيرادات الضريبية بين الدول:** فالدول المتقدمة تركز على الضرائب المباشرة، بينما تركز الدول النامية على الضرائب غير المباشرة على السلع و الخدمات و الضرائب على التجارة الخارجية³.

مع ذلك تزداد أهمية التنسيق الضريبي في ظل توسع قيام التكتلات الاقتصادية و ما أدى إليه من تقليل في أهمية السياسات المالية المستقلة لكل دولة على حدى وفقا لمصالحها الذاتية، لتحل محلها السياسات المالية التبادلية بين الدول لما لهذه الأخيرة من منافع، حيث تعمل على تخفيض الضغط الذي تتعرض له الدولة التي تخفض المعدلات الضريبية لجذب الاستثمارات إليها، حيث تضطر في كل مرة إلى الاستمرار في التخفيض لمواجهة المواقف المماثلة للدول الأخرى في إطار المنافسة الضريبية نحو القاع، إضافة إلى ما توفره هذه السياسة من تفعيل لقدرة الإدارات الضريبية على التعاون لتحصيل الضريبة و مكافحة التهرب الضريبي، و تقليل الازدواج الضريبي الدولي.

¹ عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مرجع سابق، ص 62.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 212..

³ رمضان صديق محمد، مرجع سابق، ص 19.

- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 212.

خلاصة الفصل.

لقد خالصنا من خلال هذا الفصل إلى أن السياسة الضريبية هي ترجمة لمجموعة الإجراءات و التدابير ذات الصبغة الضريبية، التي تتخذها الدولة بغية التأثير على الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و المالي بما يحقق أهدافها في مختلف هذه المجالات، و يبقى تحقيق هذه الأهداف مرتبط بتصميم هذه السياسة انطلاقا من خصوصيات محيطها الداخلي دونما تجاهل للمستجدات التي يعرفها المحيط الخارجي.

و يتوقف نجاح هذه السياسة على توفر مجموعة من القواعد، منها ضرورة تحديد أهدافها الرئيسية ذات الأولوية بما يحقق التنسيق مع أهداف باقي فروع السياسة الاقتصادية تجنباً لتناقض أهداف السياسة الاقتصادية. كما أن هناك مجموعة من المؤشرات المالية و الاقتصادية و الاجتماعية يمكن الاسترشاد بها للحكم على كفاءة هذه السياسة في تحقيق أهدافها.

و على الرغم من الأدوار التي تقوم بها السياسة الضريبية في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة بالشكل الذي ينسجم مع مذهبها الاقتصادي، فإنها تواجه مجموعة التحديات التي فرضتها التطورات التي عرفها الاقتصاد العالمي في السنوات الأخيرة، و ماصحها من تزايد في حجم التجارة الإلكترونية واتساع نطاق الأعمال و انتقاله من المحلية إلى العالمية في ظل اختلاف و تنوع مستويات الاحتضاع الضريبي بين الدول، الأمر الذي سيؤثر على حركية و اتجاه الاستثمار بين الدول بما يضر بمصالح البعض منها، و هو ما يستوجب ضرورة العمل على تصميم سياسات ضريبية في اطار تنسيق دولي تجنباً لتداعيات المنافسة الضريبية الضارة بين الدول في اطار سعيها لجذب مزيد من الاستثمارات المحلية والدولية، و تمكين الأنظمة الضريبية من مواجهة تحديات التجارة الإلكترونية التي أفرزتها الثورة التكنولوجية، تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية و الحيلولة دون تحولها لرافد للتهرب الضريبي أين تتضاءل فعالية الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية.

و في ظل هذه المستجدات، ازدادت أهمية السياسة الضريبية كأداة للسياسة الاقتصادية الهادفة لتحقيق التنمية من خلال الاستثمارات الحقيقية، لا سيما عبر الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة التي تعرف الكثير من العقبات في محيطها الداخلي، كما أجبرتها الظروف المستجدة على الانتقال من المحلية إلى العالمية، و ما يرافق ذلك من تحديات جديدة تفرض على الحكومات ضرورة انتهاج سياسات ضريبية تسهم في تطوير هذه المؤسسات و إعدادها للإندماج في حركية الاقتصاد العالمي.

الفصل الثالث :

دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه استثمارات
المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

تمهيد.

تتنوع الأهداف التي يمكن أن تحققها الدولة بإستخدام سياستها الضريبية، لكن القاسم المشترك لهذه الأهداف هو إرتباط تحقيقها بقدرة هذه السياسة على تشجيع الإستثمار.

فتعاضد الحصيللة الضريبية للخرزينة العامة مرتبط بجاذبية السياسة الضريبية للمشروعات الاستثمارية و مساعدتها على تحقيق الفوائض الاقتصادية التي تمثل أوعية الحصيللة الضريبية، و بقدر اتساع و تعدد هذه الأوعية تتزايد هذه الحصيللة. فخرزينة الدولة جيوب رعاياها و خزائن مؤسساتها، و كثيرا ما فقدت الخزائن العامة جانبا مهما من مواردها بسبب انتهاجها سياسة ضريبية اعتمدت المعدلات الضريبية المرتفعة كوسيلة لزيادة حصيلتها الضريبية، لكنها تسببت في طرد الكثير من المؤسسات من السوق، و من ثم فقدت الكثير من مصادر مواردها.

و تحقيق السياسة الاقتصادية للرفاهية الاجتماعية يتوقف على ما تستطيع الدولة تحقيقه من الموارد المالية التي ترتبط في معظم دول العالم بما تستطيع الدولة اقتطاعه من الناتج المحلي الخام في شكل ضرائب و رسوم، و الذي يتوقف بدوره على حجم الاستثمارات المحققة.

و تحقيق السياسة الاقتصادية للتنمية لا يتوقف على حجم المخططات التنموية و البرامج الاستثمارية النظرية العامة خصوصا، بقدر ما يتوقف على ما يتجسد منها عمليا، و الذي يتوقف بدوره على توفر الطاقة الاستيعابية لهذه الاستثمارات من خلال توفر المؤسسات القادرة على تنفيذها، و للسياسة الضريبية دور مهم في توفير البيئة الجاذبة لمثل هذه المؤسسات، فكثير من الدول سطرت برامج تنموية طموحة و رصدت لها الأموال الضخمة دون أن تحقق أهدافها، بسبب عدم جاذبية بيئتها الاستثمارية للمؤسسات المحلية و الأجنبية بالعدد الذي يمكنه استيعاب هذه الاستثمارات.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى الأدوات التي تتوفر عليها السياسة الضريبية و التي تؤهلها للمساهمة في تنمية و توجيه الاستثمارات في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول : ماهية سياسة التحفيز الضريبي؛
- المبحث الثاني : أدوات التحفيز الضريبي للاستثمار؛
- المبحث الثالث: فاعلية التحفيز الضريبي في توجيه و تشجيع الاستثمار بين الانصار و المعارضين.

المبحث الأول: ماهية سياسة التحفيز الضريبي.

تعد التحفيزات الضريبية من أدوات توجيه وتنظيم السياسة الاقتصادية للدولة، لذا استخدمتها الدول النامية و المتقدمة على السواء لتحقيق أهدافها المختلفة، لا سيما تلك المرتبطة بقدرتها على تحفيز و تشجيع الاستثمار، و تبقى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الأكثر استهدافا في هذا المجال، بسبب وزنها الاقتصادي و الاجتماعي في النسيج المؤسساتي لغالبية دول العالم و حاجتها لهذه التحفيزات. لذا سنتعرض في هذا المبحث للمحورين التاليين:

- **المطلب الأول: مفهوم و خصائص و أهداف سياسة التحفيز الضريبي؛**

- **المطلب الثاني: العوامل المحددة لفعالية سياسة التحفيز الضريبي.**

المطلب الأول: مفهوم وخصائص و أهداف سياسة التحفيز الضريبي.

تعد سياسة التحفيز الضريبي في الاطار العام نظام يصمم في اطار السياسة المالية للدولة الهادفة لرفع المقدرة الانتاجية الوطنية، زيادة القدرة التكاليفية للاقتصاد الوطني، و زيادة الدخل الوطني. و هي محصلة قدرة سياسة التحفيز على تعظيم القوى الدافعة للاستثمار و تشجيع استحداث المؤسسات الجديدة و تمكين الناشطة منها على التوسع.¹ وتعد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أكثر حاجة للتحفيز بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة، لذا سنحاول التعريف بماهية هذه السياسة من خلال العنصرين التاليين:

- **الفرع الأول: مفهوم و خصائص سياسة التحفيز الضريبي؛**

- **الفرع الثاني: أهداف و أهمية سياسة التحفيز الضريبي.**

الفرع الأول: مفهوم و خصائص سياسة التحفيز الضريبي.

تتميز سياسة التحفيز الضريبي بمفهومها الخاص و خصائصها و أهدافها التي تميزها عن بقية السياسات الاقتصادية.

أولاً. مفهوم سياسة التحفيز الضريبي: لقد تعددت التعاريف المرتبطة بهذه السياسة، نورد البعض منها فيما يلي:

1- التعريف الأول: " هي استخدام الضرائب كسياسة لتحفيز الأشخاص على إتباع سلوك معين أو ممارسة نشاط محدد يساعد على تحقيق أهداف الدولة، حيث يمكن عن طريق الأخذ بضريبة معينة أو تحديد أوعيتها و مستوى أسعارها أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية دائمة أو مؤقتة او السماح بترحيل الخسائر، و يمكن بكافة هذه الطرق و الآليات أن تحقق السياسة الضريبية أهدافها كتنمية الاستثمار و زيادة الادخار".²

2- التعريف الثاني: " هي نظام يصمم في اطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار أو الاستثمار، على نحو يؤدي الى نمو الإنتاجية الوطنية، زيادة المقدرة التكاليفية للاقتصاد، و زيادة الدخل الوطني. نتيجة استحداث مؤسسات جديدة أو توسيع المؤسسات الناشطة".³

¹ أمين السيد أحمد لطفي، تحليل و تقييم الحوافز و الاعفاءات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 1

² نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2007، ص 113.

³ رمضان صديق محمد، الضمانات القانونية و الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 54.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 111.

- حيدر عبد المطلب البكاء، الحوافز الضريبية و اثرها على الاستثمار و التنمية الاقتصادية في الفكر الاقتصادي الاسلامي، في مجلة دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العدد 27، 2012، ص 158.

- 3- **التعريف الثالث:** " هي مزايا ضريبية تمنح للمستثمرين، و تمثل في حقيقتها تنازلات ضريبية من قبل التشريع الضريبي لصالح المستثمرين الوطنيين و الأجانب، من أجل إغراء أصحاب رؤوس الأموال بإستثمار أموالهم".¹
- 4- **التعريف الرابع:** " إنها الحوافز التي تخفف الاعباء الضريبية عن المشروعات من أجل جعلها تستثمر في مشروعات محددة أو قطاعات معينة، و هي استثناء عن نظام الضرائب العام".²
- 5- **التعريف الخامس:** " هي السياسة التي تعتمد على اعتبارات ضريبية من أجل دفع الأفراد نحو سلوك معين يتوافق مع تنفيذ الخطط التنموية للدولة، و لا يشترط أن تكون تلك الاعتبارات تخفيض للأعباء الضريبية فحسب؛ فالبنيان الضريبي و تكوينه ككل يشكل بذاته حافزا ضريبيا في حال قيامه على سياسة رشيدة و تلائم أوضاع الدولة".³
- 6- **التعريف السادس:** " الحوافز الضريبية يقصد بها إحداث أثار ايجابية من شأنها أن تشجع المستثمر الأجنبي و الوطني وتدفعه إلى إصدار قراره بالاستثمار".⁴

فالمستثمر يوازن بين عائد الاستثمار و بين المخاطر التي يتحملها في سبيل الحصول على ذلك العائد، و تخفيف الأعباء الضريبية عن طريق الحوافز الضريبية التي لها تأثير مباشر على زيادة العائد يشجع المستثمر على أخذ قرار الاستثمار. تأسيسا على ما سبق يمكن تعريف التحفيز الضريبي بأنه "سياسة تأخذ شكل مجموعة من الإجراءات و الامتيازات ذات الصبغة الضريبية تتخذها الدولة لفائدة فئة معينة من المؤسسات لدعم نشاطها أو توجيهها لقطاع أو منطقة معينة".⁵ وتأخذ الامتيازات شكل تخفيض في معدل أو وعاء الضريبة، ويتم منحها شريطة التقيد بجملة من الشروط.

ثانيا. خصائص سياسة التحفيز الضريبي: تتميز سياسة التحفيز الضريبي بالخصائص التالية :

1- إجراءات مبنية على الطابع الطوعي و هادفة : فهي مبنية على الاختيار و تروم أهداف محددة:

أ) - إجراءات مبنية على الطابع الطوعي: حيث يمكن للمؤسسة الاستفادة من الحوافز في حالة امتثالها للشروط و المعايير المطلوبة، كما يبقى لها خيار رفضها دون التعرض لعقوبات.

ب) - إجراءات هادفة: تعتبر الحوافز تضحية من قبل الدولة لتحقيق أهداف مستقبلية لسياستها الاقتصادية و الاجتماعية، و تزداد احتمالات تحقق تلك الأهداف كلما بنيت سياسة التحفيز على دراسات شاملة للمجالات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، و الثقافية المحيطة بتطبيقها.

2- إجراءات مشروطة و بمقابل: حيث تمنح الحوافز وفق شروط و تحقق النفع للمستثمر و للدولة:

أ) - إجراءات مشروطة: تتوقف الإستفادة من الحوافز على الاستيفاء المطلق للشروط و المقاييس التي تحددها الدولة؛

ب) - إجراءات لها مقابل: يتجلى المقابل في الاستفادة المؤسسة بعد خضوعها للمقاييس المطلوبة من الوفر الضريبي الناجم عن الامتيازات الضريبية كتضحية من الدولة على أمل حصولها على عوائد ضريبية مستقبلية تعوض هذه التضحية.

¹ المرسي السيد حجازي، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة، أليكس لتكنولوجيا المعلومات للنشر، الإسكندرية، 2004، ص 277.
² السيد الطيبي، يوسف الصلحاي، التحرير الاقتصادي و السياسية الضريبية، في : المؤتمر العلمي الأول للمحاسبين المصريين حول اعادة هيكلة قطاع الاعمال في مصر - المشكلات و الحلول - ، الجمعية العلمية للمحاسبة و النظم و المراجعة، جامعة القاهرة، 30-31 ماي 1992.
- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 111.

³ نفس المرجع، ص 111.

⁴ نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الإسكندرية، مرجع سابق، ص 113.

⁵ FMI et DGI, fiscalité direct, Actes du séminaire, Tipaza (Algérie), 1993, P 42.

3- إجراءات خاصة وعامة : فهي تجمع بين الخصوصية و العمومية:

- أ) - الخصوصية: تعني تحديد النشاط من حيث المكان أو النوع أو أي هدف محدد، دون استهداف مؤسسة بعينها؛
ب) - العمومية : تعني أنها موجهة لكل مؤسسة تستوفي شروط الاستفادة.

الفرع الثاني : أهداف و أهمية سياسة التحفيز الضريبي.

تستخدم الدول سياسة التحفيز الضريبي قصد تحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية، غير أن استعمالها في مجال تنمية و توجيه الاستثمار يجب أن تتقاطع فيها كل من مصلحة الدولة و مصلحة المشروع الاستثماري، حتى تكون لها قوة التأثير على سلوكيات و قرارات المستثمرين.

أولاً. أهداف سياسة التحفيز الضريبي: أكثر ما يستهدف من استخدام هذه السياسة في مجال تنمية الاستثمار هو:

1- جذب و توجيه رؤوس الأموال المحلية و الأجنبية: تستخدم هذه السياسة بهدف جذب المشروعات الاستثمارية و ترشيد توجيهها:

أ) - جذب رؤوس الأموال المحلية و الأجنبية: من خلال التأثير على سلوك أصحاب رؤوس الأموال المحليين و الأجانب، قصد توظيفها في إنشاء المؤسسات الاستثمارية الجديدة و/أو في توسيع و ترقية المؤسسات القائمة من خلال إعادة استثمار أرباحها، وهدف من كل هذا تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، عن طريق تسريع وتيرة تحويل رؤوس الأموال النقدية إلى رؤوس أموال إنتاجية؛

ب) - ترشيد التوجيه الجغرافي والقطاعي للاستثمارات : يهدف التحفيز الضريبي إلى التأثير على قرارات أصحاب رؤوس الأموال لتوجيه استثماراتهم إلى القطاعات والمناطق المستهدفة بتنمية الاستثمار بها وذات الأهمية الخاصة في إعادة تشكيل هيكل الاقتصاد الوطني، بما يوفر له عوامل النمو الذاتي و القدرة على تحقيق التنمية الشاملة.¹ وعادة يستهدف توجيه رؤوس الأموال نحو المؤسسات الصناعية و الزراعية و بعض مجالات الخدمات الهامة، وتوزيعها جغرافياً بما يحقق التنمية الإقليمية المتوازنة، وإكسابها الفعالية في :

- توفير فرص العمل و احتياجات المجتمع محلياً، و التقليل من الواردات؛
 - تشجيع المؤسسات على التوجه نحو القطاعات التصديرية؛
 - تخصيص الموارد البشرية و الموارد الاقتصادية بشكل يحقق التوازن بين القطاعات الاقتصادية و بين المناطق الجغرافية؛
 - تشجيع المؤسسات على الالتزام بما تتطلبه خطط التنمية الاقتصادية، من خلال توجيه الاستثمارات إلى قطاعات معينة من الاقتصاد الوطني، أو إلى مناطق محددة من اقليم الدولة، و حسب ما تتطلب الخطة التنموية للدولة.²
- و قد أثبتت التجارب أن مرونة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تجعل منها الأقدر على تحقيق هذه الأهداف بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة ، و ما يزيد من قدرة التأثير عليها أنها أكثر حاجة للتحفيز من المؤسسات الكبيرة.

¹ فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقاً لمنهج الاقتصاد الإسلامي، مرجع سابق، ص 332 .
² محمد علي السيد سرور، سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1992، ص 67.
- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 118.

2- تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات الاستثمارية و زيادة مساهمتها في الاقتصاد الوطني: يهدف التحفيز الضريبي إلى تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة لتشجيعها على الاستثمار و تحسين مساهمتها في الاقتصاد الوطني.

أ) - تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات الاستثمارية: إن إحداث تأثير على قرارات المستثمرين بالشكل الذي يحقق الهدفين السابقين يتم من خلال قدرة الامتيازات الضريبية على تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات، بفعل الوفر الضريبي المترتب عنها، وحجم الوفر هو الذي يحدد قدرة سياسة التحفيز على جذب وتوجيه المؤسسات الاستثمارية، ومدى إسهامها في إنعاشها وتطويرها؛

ب) - زيادة مساهمة المؤسسات الاستثمارية في الاقتصاد الوطني: تهدف التحفيزات الضريبية إلى التوسيع الأفقي للوعاء الضريبي بزيادة عدد الخاضعين للضريبة مستقبلا، و بالتالي تكوين فوائض اقتصادية للاقتطاع الضريبي ومصادر جديدة لتمويل الموازنة العامة، بدلا من رفع معدلات الضرائب و الرسوم أو ما يعرف بالزيادة العمودية التي تؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي، ومن ثم إلى نتائج قد تناقض أهداف السياسة الضريبية.

ثانيا. أهمية التحفيز الضريبي: يمارس التحفيز الضريبي دورا مؤثرا في تحسين مناخ الاستثمار للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة نظرا لتأثيرها بالمزايا الناتجة عنه، الأمر الذي يمكن استغلاله في تشجيع هذه المؤسسات على:

1- أخذ القرار الاستثماري؛

2- توجيه استثماراتها نحو المجالات و المناطق المرغوب تنميتها اقتصاديا و اجتماعيا من قبل الدولة.

و عادة ما تأخذ المزايا شكل الاعفاء الكلي أو الجزئي للأرباح من الضريبة، تطبيق معدلات ضريبية تمييزية، السماح ببعض الخصومات التي تخفض من وعاء الضريبة، و الإعفاء من الضرائب و الرسوم الجمركية المطبقة على اقتناء الآلات و المعدات و المواد الخام من الأسواق الخارجية أو المحلية اللازمة لإنشاء المؤسسة أو تشغيلها أو توسيعها.¹

¹ Problèmes économiques, fiscalité et financement une comparaison de la situation des entreprises européennes, n°2.606, Mars 1999, p 2

المطلب الثاني : العوامل المحددة لفعالية سياسة التحفيز الضريبي.

قد يكون من التصورات الخاطئة أن يُنظر إلى الحوافز الضريبية على أنها قادرة لوحدها على حل إشكالية تحفيز وتوجيه الاستثمارات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، و من ثم تركيز أدوات تنميتها و توجيهها على هذا العامل دون الانتباه الى العوامل الأخرى المشكلة لمناخ الأعمال، فتعدد الحوافز الضريبية لا يعني بالضرورة تهيئة مناخ أعمال أكثر جاذبية لهذا النوع من الاستثمارات، فكثير من الدول توسعت في سياسة الحوافز الضريبية غير أن تأثيرها على تنمية الاستثمار كان محدودا. و هذا يعني ضرورة توفير عوامل أخرى الى جانب الحوافز الضريبية حتى تحدث التأثير المرغوب على حجم الاستثمار و مجالاته.¹ و يتعلق جانب من هذه العوامل بالطريقة التي تصمم بها هذه السياسة، فيما يتعلق الجانب الآخر بمجموعة العوامل التي تقع خارج نطاق دائرة الحوافز الضريبية، و تفاعل هذه العوامل معا هو الذي يحدد مدى قدرتها على تنمية الاستثمارات و توجيهها. لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى هذه العوامل من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: العوامل ذات الطبيعة الضريبية؛

- الفرع الثاني: العوامل ذات الطبيعة غير الضريبية.

الفرع الأول : العوامل ذات الطبيعة الضريبية .

ترتبط هذه العوامل بالتقنيات المستعملة في إطار سياسة التحفيز و تؤثر على فعاليتها إيجابا أو سلبا وتتمحور في:

أولا.نوعية الضريبة و نمط التحفيز : يقتضي نجاح التحفيز الضريبي تحديد طبيعة الضريبة محل التحفيز وشكله:

1- نوعية الضريبة محل التحفيز: قد يشمل التحفيز كل الضرائب و الرسوم المكونة للهيكل الضريبي، و قد يقتصر على البعض منها فقط، لذا ينبغي أن يكون اختيار الضريبة محل التحفيز وفق شروط و مقاييس تتعلق بأهمية ونوع تأثيرها على المؤسسة و مردوديتها جراء التحفيز؛

2- نمط التحفيز: نتيجة تباين التأثيرات التي تحدثها الأشكال المختلفة للتحفيز على نشاط المؤسسة، فإنه يتوجب تنوع أشكاله، لضمان التوفيق بين تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة وتفادي إلحاق الضرر بالخزينة العامة.

في هذا الإطار يعرف اللجوء إلى الإعفاءات تفوقه في الأنظمة الضريبية التي تسعى إلى تنمية وتطوير الاقتصاد بواسطة آليات التحفيز،² و لتأثيرها على إيرادات الدولة، فإن التوسع فيها محكوم بمجموعة من القيود.

ثانيا. زمن منح التحفيز و نطاقه: يعد وقت منح الحوافز و نطاق تطبيقه من اهم عوامل نجاحه في تحقيق أهدافه:

1- زمن منح التحفيز: يتوقف نجاح سياسة التحفيز على اختيار الوقت المناسب لتنفيذها من جهة، وتطبيقها لمدة زمنية كافية لإحداث تأثيرها و تحقيق أهدافها من جهة أخرى. فأنسب وقت لمنح الامتيازات لمؤسسة جديدة هو مرحلة الانطلاق حيث تتحمل أعباء كبيرة، ومنحها تحفيزات في هذا الوقت يمكنها من تكوين تراكم رأسمالي و تحسين

¹ عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال و الاستثمار الدولي، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، 2001، ص 526.

- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 119.

² BERNARD. VINAY, fiscalité, épargne et développement, librairie Armand colin, paris, 1968, p.138

- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحرير الاستثماري، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1997، ص 193.

وضعية خزينتها، ما يساعدها على تجاوز مرحلة الانطلاق، و يتيح لها إمكانية التوسع مستقبلا "فمن الضروري أن تمنح الإعفاءات بقصد الاستثمار للمؤسسات الاقتصادية في السنوات الأولى لممارسة أنشطتها، كما يجب أن تكون هذه الإعفاءات متماشية مع برنامج المؤسسة و استراتيجيتها في النمو."¹

2- نطاق تطبيق التحفيز: التحفيز قد لا يكون شاملا لمختلف الأنشطة الاستثمارية، و إنما يقتصر على قطاعات معينة أو على فرع معين داخل القطاع الواحد، لما للشمولية من تأثير على الخزينة العمومية. لذلك غالبا ما توضع معايير وشروط محددة قصد اختيار المؤسسات المستهدفة بالتحفيز، و تختلف من مرحلة إلى أخرى تبعا لهدف التحفيز.

ثالثا. حجم المؤسسة و مستوى أداؤها: قد تمنح الحوافز لاعتبارات تتعلق بحجم المؤسسة أو مستوى أداؤها:

- 1- حجم المؤسسة:** يمكن منح الحوافز للمؤسسات التي يتجاوز رأسمالها أو إنفاقها الاستثماري حجما معيناً لتشجيع الاستثمار في المؤسسات الكبيرة، و العكس إذا كان الهدف تشجيع الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- 2- مستوى أداء المؤسسة:** قد تمنح الحوافز للمؤسسات بصرف النظر عن مستوى أداؤها ونتائجها، وقد تخص تلك التي تحقق مستوى أداء أو نتائج معينة، كتخصيص إنتاجها للتصدير أو استخدامها تكنولوجيا متقدمة.

رابعا. الشكل القانوني للمؤسسة و مصدر تمويلها: ترتبط كثير من الحوافز الضريبية بالشكل القانوني أو مصدر التمويل:

- 1- الشكل القانوني للمؤسسة:** يمكن منح الإعفاء على أساس الشكل القانوني للمؤسسة مثل منحه لشركات الأموال دون شركات الأشخاص أو العكس؛

2- مصدر التمويل: قد يمنح الإعفاء الضريبي إلى المؤسسات الممولة ذاتيا و خارجيا أو يقتصر على حالة دون غيرها.

الفرع الثاني: العوامل ذات الطبيعة غير الضريبية:

تتمثل في توفر الوسط الملائم لإنجاح سياسة التحفيز و الذي تتحكم فيه مجموعة من العوامل تتعلق بالمحيط السياسي، القانوني، الإداري، و الاقتصادي و التقني.²

أولا. المحيط السياسي: ينعكس تأثير الأنظمة الضريبية بالواقع السياسي بشكل مباشر على سياسة التحفيز كأداة من أدوات تحفيز وتوجيه الاستثمار، فالاستقرار السياسي و اتساع حجم الممارسات الديمقراطية يشجع المستثمر المحلي و الأجنبي على اتخاذ قرارات الاستثمار المباشر في مؤسسات جديدة أو المساهمة في رؤوس أموال المؤسسات القائمة، و عادة ما يرتبط اتخاذ قرار الاستثمار بالاعتبارات التالية³:

- 1- المخاطر غير الاقتصادية:** و تنجم غالبا عن :

- (أ) - عدم الاستقرار السياسي، حيث تتزايد احتمالات التأميم و مصادرة الملكيات الخاصة؛
- (ب) - سيادة التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي، و تمتع الاستثمارات العامة بالدعم و المحاباة من طرف الحكومة؛
- (ج) - الفساد الداخلي، حيث يساهم بشكل كبير في تدهور نمو الاستثمارات، و من ثم تدهور النمو الاقتصادي.

¹ BERNARD. VINAY, op-cit, p 147.

² لمين بليلة، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 1999، ص 62.

³ منى محمود أدلي، مرجع سابق، ص 97.

2- العلاقة السياسية بين البلدان: تؤدي العلاقة بين البلد المضيف للاستثمارات و البلد المصدر لها عندما يتعلق الأمر بالاستثمارات الأجنبية دورا بارزا في تدفق الاستثمارات و توجيهها؛¹

3- طبيعة النظام السياسي للدولة: فالنظم الديمقراطية تستقطب المستثمرين المحليين و الاجانب لما تتميز به من احترام للقوانين و التزاما بالحقوق، و هو ما يشعر المستثمر بالأمان، الوضع الذي يغيب في الأنظمة الديكتاتورية حيث الانفراد التام للسلطة باتخاذ القرار حتى في ظل انتهاك القوانين، ما يبعث على الخوف من الاستثمار في ظل هذه الظروف.² و في غياب الاستقرار السياسي تقل الرغبة في توظيف الأموال حتى وإن كان مصدرها الوفورات الضريبية الناجمة عن التحفيز، ما يجعل هذا الأخير عديم الفعالية.

ثانيا. المحيط القانوني : تتمثل مقوماته في وجود تشريعات تنظم الاستثمارات و تحميها محليا و دوليا:

1- على المستوى المحلي: تتمثل مقومات هذا المحيط في :

أ) - وجود منظومة قانونية تؤطر الاستثمارات، و تحدد قواعد ممارستها بشكل شفاف. و يجب أن تتميز هذه المنظومة بالبساطة خاصة ما تعلق بالتطبيقات العملية لها، إضافة إلى مرونتها حتى تكون قابلة للتطوير تماشيا مع متطلبات التنمية و ما يُستجد من ظروف محلية و دولية؛

ب) - الحماية القانونية المكفولة للاستثمارات، خاصة الأجنبية منها من خلال تواجد نظام يكفل و يضع كل الضمانات اللازمة لحماية المستثمر من المخاطر المختلفة؛

ج) - توفر نظام قضائي قادر على تنفيذ القوانين و التعاقدات، و على درجة عالية من الكفاءة في تطبيق القوانين التي تحكم الاستثمارات، و سهولة الفصل في النزاعات التي تنشأ بين المستثمر و الجهات الادارية الحكومية؛

2- على المستوى الدولي: تتمثل مقوماته في الاتفاقيات الدولية المبرمة بين الدول بهدف تشجيع الاستثمارات الأجنبية التي تعد أحد مكونات المناخ الاستثماري المطلوب، فضلا عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الذي يعد أحد معوقات انتقال رؤوس الاموال بين الدول.³

و بالنسبة للدول النامية فإنها تعاني من العديد من المعوقات القانونية للاستثمار منها:

أ) - تعدد الأنظمة القانونية و عدم وضوحها: و يتجلى ذلك من خلال:

- تعدد الأنظمة القانونية المؤطرة لممارسة النشاط الاقتصادي على إقليم الدولة إلى جانب القوانين الخاصة بالاستثمارات الوافدة إليها من الخارج؛

- اتسام القوانين بعدم الوضوح، و ما ينجم عنه من اختلاف في التفسير إلى درجة تحمل تميزا محفنا لحالات متشابهة؛

ب) - عدم استقرار التشريعات الناظمة للاستثمار و تعدد أجهزته: و ذلك نتيجة العوامل التالية:

- تعدد الأجهزة المسؤولة عن الاستثمارات نتيجة تعدد التشريعات الناظمة لها؛

¹ السيد عبد المولى، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990،

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 98.

³ نفس المرجع، ص 95.

- صياغة تشريعات الاستثمار دون مراعاة الظروف الاقتصادية المحيطة، و هذا ما يجعل هذه التشريعات قاصرة بسبب نقص الخبرة و التخصص الدقيق و الفهم الاقتصادي المطلوب لدى من قاموا بإعدادها. و نتيجة ذلك تعديلات متعاقبة لقوانين الاستثمار في البلدان النامية لتصحيح الأخطاء المكتشفة عند تجسيدها في الواقع.

ج) - **تقييد الاستثمار الأجنبي:** تضع بعض القوانين قيودا تحد من الاستثمار، كشرط المشاركة الوطنية بنسبة معينة، و غيرها من الشروط التي قد تشكل عائقا للاستثمار في نظر المستثمرين الأجانب خاصة، الا أنها في ذات الوقت قد تمثل ضمانا للاقتصاد المحلي¹؛

ثالثا. **المحيط الإداري:** نجاح سياسة التحفيز مرتبط بكفاءة الأجهزة الإدارية القائمة وقدرتها على تطبيق هذه السياسة، وتوفرها على عقليات إدارية تؤمن بها وتشارك في تنفيذها، و إلا كانت مجرد إجراءات شكلية فقط، و الحد الأدنى من العوامل الإدارية الواجب توفرها:

1- **على مستوى الإدارة الضريبية:** ينبغي توفر إدارة ضريبية قادرة على التطبيق العملي للتحفيزات وتفسير القوانين الناظمة لها؛

2- **على مستوى الهيئات الإدارية المرتبطة بالاستثمار:** ما يجب أن يتوفر على هذا المستوى هو:

أ) - ضرورة تأهيل الهيئات الإدارية المتصلة بالاستثمار، و تنمية الآليات القادرة على تحقيق الفعالية بين الهيئات الساعية لتحسين وضعية المستثمر؛

ب) - توفير البيئة الإدارية المناسبة عن طريق تبسيط الإجراءات المتعلقة بالموافقة على الاستثمارات ومنح رخص البناء و التشغيل و البعد عن الاجراءات البيروقراطية المعقدة لسرعة تجسيد المؤسسات²، و تسهيل تملك المؤسسات الاستثمارية للأراضي و العقارات اللازمة لمباشرة نشاطها؛

ج) - إزالة عقبات التطبيقات الميدانية الهادفة إلى ترقية المؤسسات، و توحيد الجهات الادارية التي يتعامل معها المستثمر. رابعا. **المحيط الاقتصادي و التقني:** يتعلق بتوفر البنى التحتية و استقرار المحيط الاقتصادي:

1- **المحيط التقني:** يعد توفر البنية التحتية و الهياكل التقنية المتطورة من شروط نجاح سياسة التحفيز الضريبي، فالمؤسسات الناشطة في بلدان تعاني نقصا في طرق المواصلات و أجهزة الاتصالات، و تفتقر إلى المناطق الصناعية المتطورة تكون استفادتها من الامتيازات بشكل اقل من تلك التي تعود على مؤسسات تنشط في دول تتوفر فيها الهياكل و المقومات السابقة، ما يعني أن العوائق التقنية تؤثر سلبا على أداء سياسة التحفيز؛

2- **المحيط الاقتصادي:** تتوقف تنمية الاستثمار على توفر مناخ اقتصادي يتميز بالاستقرار و التوازن، تتوفر فيه الأسواق الكافية، مصادر التمويل و التمويل، و اليد العاملة المؤهلة. بالإضافة إلى التسهيلات الخاصة بالعلاقات الاقتصادية و المالية داخليا وخارجيا، استقرار العملة، فعالية النظام المالي و المصرفي من خلال لامركزية القرار في منح القروض، و انتهاج سياسة قروض في إطار مفهوم يتسع إلى التأمين على المخاطر و المشاركة في تحمل نسبة من المخازفة³. و تلعب المحددات الاقتصادية الدور الأساسي في تحفيز و توجيه الاستثمار، و بنظر البعض⁴ فإن المناخ المهيأ اقتصاديا للاستثمار يجب ان تتوفر فيه العوامل التالية:

¹ أحمد شرف الدين، طرق ازالة المعوقات القانونية للاستثمار - تشخيص الحالة المصرية- دار الكتب، القاهرة، 1993، ص 10-14.

² نزيه عبد المقصود محمد مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 93.

³ عبد الرحمان بن عنتر، واقع مؤسساتنا الصغيرة والمتوسطة، في مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد(01)، جامعة سطيف، 2002، ص 164.

⁴ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 90-93.

- (أ) - توفر البنى الأساسية: إن توافر بنية أساسية تحتية من طرق و خدمات و مرافق عامة و مناطق صناعية يلعب دورا مهما في تحديد حجم الاستثمارات المستقطبة و توزيعها بين القطاعات كافة؛
- (ب) - معاملة ضريبية مشجعة للاستثمار: فتواجه مؤسسات استثمارية ذات ربحية و جدوى اقتصادية معقولة ضمن اطار المخاطر المحتملة، يستدعي وجود خريطة استثمارية و دراسات جدوى مبدئية، و هو ما تفتقر اليه الدول النامية، فأبي مستثمر يتوقع الحصول على عائد للمخاطرة و التضحية بالسيولة، و كلما كان عنصر المخاطرة كبيرا كان العائد اللازم لهذا الاستثمار كبيرا.
- ولأن الضرائب أحد معوقات تحقق العائد المرتفع، يتوجب على الدولة الراغبة في تحفيز الاستثمار تحقيق معاملة ضريبية مدروسة، يخفف من خلالها الأثر السلبي للضرائب كوسيلة تمويلية على معدلات الاستثمار، و ذلك من خلال الحوافز الضريبية بأشكالها المختلفة وفق معاملة تمييزية بين القطاعات.¹
- (ج) - حجم السوق و استقرار البيئة الاقتصادية: فهما عاملان مهمان في تشجيع الاستثمار:
- حيث يتناسب معدل الاستثمار طردا مع هذا حجم السوق و احتمالات النمو، إذ يتناقص في الاقتصاديات الضعيفة التي تتضاءل فرص نموها في المستقبل؛
- إن وجود بيئة اقتصادية مستقرة، هو نتيجة إدارة السياسة الاقتصادية العامة بطريقة مدروسة و منظمة، تحكمها استراتيجيات و توجهات طويلة المدى، ما يطمئن المستثمرين على تجسيد مشروعاتهم وفق ما هو مخطط؛
- (د) - التراكم الرأسمالي: يتوقف حجم الاستثمار على تراكم رؤوس الأموال، و زيادة مستوى الدخل و الطلب الاستهلاكي الذي يحدده بدوره الطلب على الاستثمار و معدل الفائدة و الكفاية الحدية لرأس المال.
- يتضح مما تقدم أن سياسة التحفيز الضريبي من الأدوات الهامة لحث المستثمر على أخذ القرار الاستثماري، لكن حزمة الحوافز الممنوحة له تعد واحدة من محددات كثيرة لحجم وطبيعة الاستثمار المأمول تحقيقه، ما يعني أن كفاءتها ترتبط بتوفر العوامل المذكورة سابقا. و كلما كان المناخ الاستثماري مواتيا أمكن توقع نتائج أفضل لهذه السياسة.²

¹ Karzanoua Irina, effect of taxation on business investment in Russia, alculatation of Marginal effective tax rates, PHD, universsity of Kanas, 2001, p 3-4

² فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقا لمنهج الاقتصاد الإسلامي، مرجع سابق، ص370.

المبحث الثاني: أدوات التحفيز الضريبي.

تأخذ التحفيزات أشكالاً مختلفة، فمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مثلاً تصنفها إلى التخفيضات الضريبية، القرض الضريبي، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، تأجيل مواعيد الدفع، والإعفاءات الضريبية.¹ غير أننا ارتأينا تصنيفها بحسب تأثيرها المباشر أو غير المباشر على وعاء الضريبة و مبلغها الى مجموعتين رئيسيتين من خلال العنصرين التاليين:

- المطلب الأول: الأدوات المباشرة للتحفيز الضريبي؛

- المطلب الثاني: الأدوات غير المباشرة للتحفيز الضريبي.

المطلب الأول: الأدوات المباشرة للتحفيز الضريبي.

تتعلق بالحوافز التي تطبق بصفة مباشرة على وعاء الضريبة أو مقدارها، و من ثم فهي تطبق بعد تحديد وعاء الضريبة أو مبلغ الضريبة بحسب الحالة التي يقتضيها التشريع الضريبي، و عادة ترافق السياسات الظرفية الهادفة لترقية الاستثمار، و سوف نتطرق إلى أهم الأدوات المباشرة للتحفيز الضريبي المعتمدة من قبل كثير من الدول لجذب وتوجيه الاستثمار من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: الإجازة الضريبية و تطبيقاتها في بعض الدول؛

- الفرع الثاني: المعدلات الضريبية التمييزية و تطبيقاتها في بعض الدول؛

- الفرع الثالث: الائتمان الضريبي و تطبيقاته في بعض الدول

الفرع الأول: الإجازة الضريبية و تطبيقاتها في بعض الدول.

تعد أكثر أدوات التحفيز الضريبي استخداماً من قبل الدول النامية في مجال تنمية الاستثمار، و يعود ذلك إلى سهولة إدارتها و بساطة إجراءات تطبيقها.

أولاً. تعريف الإجازة الضريبية و أهميتها: تأخذ شكل الإعفاء لفترة محددة، و تحدث تأثيراً مهماً على قرار المستثمرين.

1- تعريف الإجازة الضريبية: عُرفت الإجازة الضريبية على أنها:

(أ) - التعريف الأول: " تنازل مقصود من قبل الدولة عن جزء من مواردها، بهدف التدخل في النشاط الاقتصادي و إحداث آثار مقصودة و محددة للحد من الآثار التلقائية للسياسة الضريبية في المجالات كافة."²

(ب) - التعريف الثاني: " الإعفاء الكامل أو الجزئي للمؤسسات الجديدة أو المؤسسات التي تم توسيع نشاطها من الضرائب المباشرة لفترة محددة "³.

(ج) - التعريف الثالث: " منح المؤسسة إعفاء ضريبياً في بداية نشاطها أو في مراحل توسعها، و بالتالي فهي إحدى صور الاعفاء الضريبي و الذي قد يكون "⁴:

¹ عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 172.

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 111.

³ Bird Richard M et Oldman Oliver, taxation in developing countries, the Johns Hopkins university press, Baltimore and London,

⁴ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 113.
- حيدر عبد المطلب البكاء، مرجع سابق، ص 158.

- دائما أو مؤقتا: حيث تعفى المؤسسة من الضرائب طوال حياتها الانتاجية بالنسبة للإعفاء الدائم، أو لمدة زمنية معينة تختلف من دولة لأخرى و يدعى بالإعفاء المؤقت و يصطلح عليه حينئذ الإجازة الضريبية.
- كاملا أو جزئيا: حيث تعفى المؤسسة بموجب الإعفاء الكامل من كافة الضرائب طوال فترة الإجازة و هذا هو الأصل في الإعفاء، أما الإعفاء الجزئي فهو يقتصر على جزء من الضريبة أو على ضريبة معينة دوناً عن أخرى، أو على جزء من الدخل الخاضع للضريبة".

2- أهمية الإجازة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار: يؤدي هذا الحافز دورا هاما في جذب الاستثمارات وتوزيعها بين المناطق و القطاعات الاقتصادية، نتيجة دوره في:

- أ) - رفع العائد الصافي للمشروع وتوفير السيولة الذاتية له؛
 - ب) - تقليل المخاطر التي يتعرض لها المشروع في بداية حياته.¹
- الأمر الذي جعله أكثر أشكال التحفيز استخداما لجذب الاستثمارات المحلية و الأجنبية، فقد استخدمته كثير من الدول المتقدمة، حيث وظفته فرنسا في تشجيع الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة القادرة على المساهمة في تقوية الاقتصاد الفرنسي²، كما أنها الأكثر استخداما في البلاد النامية بسبب سهولة إدارتها.
- ثانيا. ضوابط استخدام الإجازة الضريبية: ينبغي أن يتم استخدام هذا الحافز استنادا إلى مجموعة من الضوابط، يمكن تلخيصها في الآتي:³

- 1- تحديد نوعية الضرائب المعنية بالإعفاء ومدته : يرتبط تأثير الحافز الضريبي بنوعية الضريبة محل التحفيز و مدته:
- أ) - تحديد نوعية الضرائب المعنية بالإعفاء: يطلق على هذا الحافز العطلة الضريبية، لذا من الشائع أن يشمل الإعفاء جميع الضرائب المكونة للهيكل الضريبي للدولة، لكن لكون الضرائب ليست كلها مرتبطة بنتائج النشاط الاقتصادي فقط، فإن الضرورة تقتضي حصره في الضرائب التي لها دور في تحقيق الهدف من التحفيز، و في مجال تشجيع الاستثمار فإن الإعفاء غالبا يمس الضرائب المباشرة كالضرائب على الأرباح التجارية و الصناعية و الضرائب على رؤوس الأموال المنقولة و الضرائب غير المباشرة كالرسوم الجمركية و التسجيل و الطابع و ضريبة القيمة المضافة؛
 - ب) - تحديد مدة الاعفاء: يعني تقييد الاعفاء بفترة زمنية محددة، قد تحدد بصفة مطلقة أين تستفيد المؤسسة الاستثمارية من الاعفاء بغض النظر عن مستوى أدائها، وقد تقيد بشروط كأن يتم ربط استمرار إعفاء المؤسسة بتحقيقها لنتائج معينة، و قد تحدد عدد سنوات الإعفاء بشكل مطلق كأن تكون ثلاث سنوات أو خمس، و قد تربط المدة بشرط ما كاستمرارها إلى غاية استعادة المؤسسة لرأس مالها أو نسبة معينة منه.
- فترة الإجازة الضريبية للمؤسسات الاستثمارية في التشريع الماليزي تتراوح بين سنتين إلى خمس سنوات، و في التشريع المصري بين خمس سنوات و خمسة عشرة سنة و في التشريع الجزائري بين ثلاث سنوات و عشر سنوات. و هذا التفاوت

¹ يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية 2002، ص 83.

² Les mesures en faveur de la compétitivité des entreprises L'encouragement des pme, dans, les notes bleus de Percy, du 1^{er} au 15 janvier, 1997, p.6.

³ أسامة محمد الفولي، دور الإجازة الضريبية كحافز للاستثمار، في مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الرابع، 1979، ص 164-166.

- نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002، ص 130.

في مدة الاعفاء قد يرتبط بحجم المؤسسة أو موقعها الجغرافي أو بمجال استثمارها وأهميته في خطة التنمية الاقتصادية أو بمدى مساهمتها في الصادرات.¹

2- تحديد طبيعة النشاط الاستثماري المعني بالإعفاء و مكان ممارسته: تجنبا لسلبات تعميم الحوافز الضريبية، فإنه ينبغي:

أ) - تحديد طبيعة النشاط الاستثماري للمؤسسة: قد يطال الإعفاء جميع قطاعات النشاط الاقتصادي، غير أن طريقة التعميم هذه تعطل الدور التوجيهي للسياسة الضريبية، لذلك لابد من اقتصار الإعفاء على قطاعات معينة تحدد تبعا لمبدئي الأهمية و الأولوية كالقطاعات الانتاجية و الزراعية، كما يمكن قصره على فرع معين من فروع هذه القطاعات، كأن يمنح الاعفاء للصناعات الانتاجية دون الصناعات الاستهلاكية داخل قطاع الصناعة؛

ب) - تحديد الاقليم المعني بالإعفاء: قد تشمل الإجازة الضريبية جميع المؤسسات الاستثمارية المقامة في كل أقاليم الدولة دون استثناء، غير أنه نظرا لاختلاف الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية لاستثمارات هذه المؤسسات، و ضرورة إكساب الاقتصاد الوطني نموا إقليميا متوازنا، لابد من اقتصاره على مناطق أو أقاليم محددة تعرفنا نقصا في الاستثمار و استفحالا لظاهري البطالة و الفقر بسبب عزوف المستثمرين عن الاستثمار بها.

3- ربطه بحجم المؤسسة وشكلها القاتوتي و مستوى أداؤها ومصدر تمويلها: قد يربط منح هذا الحافز ببعض المعايير المرتبطة بشكل و طبيعة الاستثمار المستهدف بالتنمية:

أ) - مستوى أداء المؤسسة: يمكن أن يعمم الإعفاء على كل المؤسسات الاستثمارية بغض النظر عن النتائج التي تحققتها، لكن يُفضل ربطه بتحقيق المؤسسة لنتائج معينة كتصدير منتجاتها، أو توظيفها لعدد معين من العمال، أو استخدامها لتكنولوجيا متقدمة؛

ب) - حجم استثمارات المؤسسة و شكلها القانوني: في هذه الحالة قد يمنح الإعفاء على أساس تحديد مستوى معين من رأس المال أو حجم الانفاق الاستثماري للمؤسسة، فإذا كان المستهدف بالتحفيز هو استقطاب الاستثمارات الكبيرة الحجم، يمنح للمؤسسات التي تتجاوز استثماراتها ذلك المستوى من رأس المال، و في الحالة المعاكسة يمنح للمؤسسات التي تكون دون ذلك المستوى من رأس المال؛

ج) - الشكل القانوني للمؤسسة: عادة ما يربط التحفيز بالشكل القانوني للشركة، فستفيد شركات الأموال دون شركات الأشخاص من الإعفاء، على أساس أن شركات الأموال تتميز بكبر حجم رأس المال المستثمر و الامكانيات الاستثمارية العالية مقارنة بشركات الأشخاص، و تكشف هذه المعاملة ترجيح السياسة الضريبية للهدف المالي على حساب الهدف الاقتصادي على اعتبار أن المؤسسات الكبيرة الحجم هي الأكثر اسهاما في الحصيلة الضريبية.

نعتقد أن اعتماد معيار الشكل القانوني كأساس لمنح الإعفاء يعتبر تحيزا ضريبيا للمؤسسات الكبيرة الحجم كونه يوظف في العادة لصالح شركات الأموال و على حساب شركات الأشخاص و المؤسسات الفردية، و مع ذلك تأخذ به الكثير من التشريعات الضريبية منها التشريع الضريبي الجزائري كما سنوضحه لاحقا، و ينجم عن هذا الوضع:

¹ حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية، 2000، ص 246.

- معاملة ضريبية غير عادلة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لاعتبارات غير موضوعية و غير منطقية، فتتحمل المؤسسات عبئا ضريبيا مختلفا مع انها حققت نفس مستويات الربح بسبب اختلاف شكلها القانوني فقط؛
 - كثيرا ما ينجم عنه ايضا استبعاد غالبية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تمارس أنشطتها بصفة فردية من الاستفادة من الإعفاء على الرغم من أنها تمثل نسبة كبيرة من النسيج المؤسساتي لأكثرية دول العالم؛
 - اعتماد هذا المعيار بالكيفية السابقة يتنافى كليا مع السياسات الهادفة لترقية الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة.
- (د) - مصدر تمويل استثمارات المؤسسة: قد يمنح الإعفاء للمؤسسة بغض النظر عن مصدر تمويل استثماراتها، و من ثم يمنح للاستثمارات التي اعتمدت على مصادر تمويل ذاتية أو على المديونية أو على أي من مصادر التمويل الأخرى، و قد تقتصر الاستفادة منه على اعتماد مصدر تمويل دون غيره من المصادر.
- لكل ضابط من الضوابط السابقة نتائج محددة، الأمر الذي يستدعي تقييد الاستفادة من الإعفاء بانتقاء ما يتفق مع الأهداف المنتظرة من تشجيع الاستثمار، و لا يجب النظر إلى هذه الضوابط على أنها تقييدا لحرية الاستثمار، لأن التوظيف الجيد لهذه الضوابط يخدم هدف تشجيع الاستثمار المنتقى أكثر من غيرها¹.
- ثالثا. عيوب الإجازة الضريبية: على الرغم من مزايا الإجازة الضريبية كحافز ضريبي غير أنها تنطوي على العديد من العيوب من بينها²:

1- العيوب المرتبطة بمجال الاستفادة: ينجم عن اختلاف فرص تحقيق الأرباح بين المؤسسات في الفترات الأولى للنشاط تبعا لتباين طبيعة الاستثمارات الحالات التالية:

- (أ) - مؤسسات تحقق خسائر في بداية حياتها لأسباب موضوعية ومنطقية؛
- (ب) - مؤسسات تحقق أرباحا ضئيلة بسبب ظروف تتعلق بطبيعتها؛
- (ج) - مؤسسات تحقق أرباحا ضخمة لمجرد قيامها.

غير أن هذا النوع من الإعفاءات لا يفيد الا النوع الأخير من المؤسسات فقط، و الذي غالبا ما يكون النشاط التجاري الذي لا يُعد ذو أهمية مقارنة بالنشاط الانتاجي، ما يجعل الإجازة الضريبية تتحول إلى تضحية مجانية من طرف الدولة. و تبقى استفادة النوعين الآخرين مجرد استفادة بسيطة أو نظرية فقط.

لذلك فإن الأنشطة الانتاجية و الأنشطة ذات الأهمية التي تتضاءل فرص تحقيقها للأرباح في بداية حياتها يستحسن منحها حق ترحيل الخسائر بدلا من الإجازة الضريبية فهي عديمة النفع بالنسبة اليها، و هو ما يضعف دور الإجازة كأداة لتحفيز وتوجيه الاستثمارات الجديدة خصوصا. و يمكن في نظر البعض³ وضع حدود قصوى للأرباح التي تستفيد من الإجازة بالنسبة للمؤسسات ذات العائد الكبير في سنواتها الأولى أو تحديد مدة الإجازة بشكل متفاوت بين المؤسسات بحسب طبيعة استثماراتها و العائد المتوقع منها، بحيث لا تكون مدة الإعفاء موحدة لكافة الاستثمارات.

2- العيوب المرتبطة بالتهرب الضريبي: يمكن أن يتحول هذا الحافز إلى مصدر للتهرب الضريبي من خلال:

¹ أسامة محمد الفولي، دور الأجازة الضريبية كحافز للاستثمار، مرجع سابق، 1979، ص 1

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضريبة، مرجع سابق، ص 119-120.

³ نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 138.

أ) - قيام المؤسسات الخاضعة للضرائب باستغلال علاقاتها مع المؤسسات المعفاة في تحرير فواتير المشتريات والتكاليف بأسعار مبالغ فيها وتوظيفها في تخفيض أوعيتها الضريبية، مادام أن ذلك لا يترتب عليه أي ضرر للمؤسسات المعفاة؛
ب) - اتساع مجال تحايل المستثمرين فيها على تمديد مدة الإعفاء المؤقت من خلال تصفية المؤسسات القائمة و بعثها من جديد باسم مختلف؛

ج) - يؤدي منح الإجازة الضريبية للمؤسسات القائمة الراغبة في توسيع استثماراتها إلى:

- تداخل فترات الإعفاء، الأمر الذي يصعب عملية تحديد الأرباح الناتجة عن الاستثمار الأصلي وتلك الناجمة عن التوسعات اللاحقة؛

- تحايل بعض المستثمرين من خلال تقسيم المشروع إلى عدة خطوط انتاجية، تبدأ الانتاج على فترات متباعدة لكي يتمكن كل خط انتاجي بفترة اعفاء جديدة، ودون معاملة التوسعات على أساس أنها خطوط انتاجية جديدة مستقلة و انما تدمج في خطوط انتاج المشروع الأصلي.

و هذا يؤدي الى تداخل حسابات المشروع الأصلي مع حسابات التوسعات، و يُصعب ذلك فصل أرباح المشروع الأصلي عن أرباح التوسعات اللاحقة. و هناك¹ من اقترح لعلاج هذه المشكلة الزام المستثمر بإمسك دفاتر منتظمة للمشروع الأصلي و التوسعات اللاحقة كل على حدة، أو معاملة التوسعات ضريبيا وفقا لحصتها في رأس المال الإجمالي.

3- العيوب المرتبطة بترشيد و توجيه الاستثمارات: من ابرز المآخذ على الإجازة الضريبية في هذا المجال هو:

أ) - قدرتها على جذب الاستثمارات قصيرة الأجل على قلة نفعها للاقتصاد الوطني مقارنة بالاستثمارات طويلة الأجل؛
ب) - ينجم عن تعميمها تشجيع توجيه الاستثمارات نحو المجالات التجارية أو الصناعات الاستهلاكية سريعة ومرتفعة العائد، و المشروعات ذات المخاطر المحدودة و السيولة المرتفعة التي لا يتطلب إنشاؤها رؤوس أموال كثيرة، و التي قد يعتمد المستثمر إلى تصفيتها مع انتهاء مدة الاجازة الضريبية الممنوحة له، و إنشاء مشروع جديد للاستفادة من إعفاء جديد.

نوافق الرأي² الذي ذهب إلى أن علاج هذه المشكلة يكمن في اقتصار الإجازة الضريبية على استثمارات المؤسسات ذات الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية مع ربطها بأهمية نشاط هذه المؤسسات و نوعية منتجاتها و استمراريتها، و مدى مساهمتها في توفير مناصب الشغل و زيادة الصادرات، و كل ما من شأنه سد الطريق أمام الاستثمارات غير الجادة.

4- العيوب المرتبطة بتطبيقها: يصاحب تطبيق الإجازة الضريبية المشكلات التالية:

أ) - مشكلة تحديد مدة سريان مدة الإعفاء: فإذا حُددت بداية من تاريخ الحصول على الموافقة بإنشاء المؤسسة قد تطول هذه الفترة لتتجاوز فترة الإعفاء، ما يقلص الاستفادة منه، فيقل أثر الحافز في تشجيع الاستثمار. و إذا حددت اعتبارا من تاريخ بدء النشاط الفعلي فقد يكون ذلك مدعاة لتراخي المستثمر و إطالة فترة الإنجاز ما يضيع على الدولة جانبا من مواردها العامة. و هناك من رأى³ أن حل هذه المشكلة يكون بالتحديد المسبق لمدة تقديرية

¹ نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الإسكندرية، مرجع سابق، ص 137.
- عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 134.

² سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 100-104.
³ نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 140.

³ نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 136.

لفترة الانحياز لكل نوع من أنواع الاستثمارات على حدة تبدأ من تاريخ حصول المؤسسة على الموافقة النهائية من الجهة المختصة، لتبدأ فترة الاعفاء بإنهاء الفترة التقديرية للانحياز حتى في حالة بداية النشاط الفعلي للمؤسسة، وهناك من دعم هذا الرأي و اعتبر أن هذه الآلية تنطوي على مجموعة من المزايا وعددها في:

- الحث على إنشاء و تجهيز الاستثمارات في أقل فترة ممكنة حتى تستفيد المؤسسة من الإجازة الضريبية؛
 - دفع المؤسسات إلى إعداد خطط سنوية دقيقة و واضحة لمراحل انحياز استثماراتها، ما قد يساعدها في كشف جوانب القصور التي تصاحب عملية التنفيذ و تحديد طرق العلاج المناسبة في الوقت المناسب، ما ينعكس إيجابا على مستوى أداء المؤسسة و على اسهامها في ترقية الاستثمار و تحقيق التنمية الاقتصادية¹؛
- (ب) - مشكلة معالجة أقساط الاهتلاك: من المشاكل التي تثار عند تطبيق الإجازة الضريبية، هي كيفية معاملة أقساط اهتلاك المعدات بعد انتهاء فترة الإعفاء:
- إذا لم يسمح بخصم الاقساط التي تمت خلال فترة الإعفاء بعد نهاية الإجازة، فإن المؤسسة تُحرم من الوفر الضريبي المترتب عن معاملة التشريعات الضريبية لقسط الاهتلاك على أنه عبء قابل للتخفيض عند تحديد وعاء الضريبة على الأرباح، في الوقت الذي تستفيد فيه المؤسسات الأخرى بما فيها غير المستهدفة بالتحفيز من الوفر الضريبي الناجم عن تقنية تخفيض الاهتلاك؛

- إذا سمح باهتلاك المعدات كلية بعد فترة الإعفاء، فإن ذلك قد يؤدي إلى تحلف الأسلوب الانتاجي.²
- رابعا. تطبيقات الإجازة الضريبية في بعض البلدان: مع العيوب المصاحبة للإجازة الضريبية فقد أستخدمته الكثير من الدول بكفاءة في اطار جهودها الهادفة لتنمية الاستثمار ، و من هذه الدول:

1- تطبيقات الإجازة الضريبية في التجربة الماليزية: تجسد هذا الحافز من خلال قوانين تشجيع الاستثمار و قانون ضرائب الدخل و قانون الضرائب على المبيعات و القانون المتعلق بالرسوم في:

(أ) - الإعفاءات الممنوحة للمؤسسات الإنتاجية ذات الوضع الرائد: بالرغم من أن إعفاء 70% من الدخل من الخضوع للضريبة، و الذي يبدأ سريانه بداية من تاريخ الدخول في الانتاج أو الاعفاء الخمسي هما الأساس المعتمد في التحفيز، غير أن الإعفاء قد يتجاوز ذلك في بعض الحالات:

- تستفيد المؤسسات التي تقدم الخدمات المتعلقة بالبحث و التطوير وفق عقد البحث و التطوير من وضع رائد، و تعفى كليا من الضرائب لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ بداية النشاط، و تستفيد من هذا الوضع و الاعفاء ضمن نفس الشروط مؤسسات تطوير الكمبيوتر³؛
- تحظى المؤسسات ذات الأهمية القومية، الإنفاق الرأسمالي الكبير، الآجال الطويلة و المستويات التقنية العالية، و التي لها أثر مهم على الاقتصاد بمعاملة المؤسسات ذات الوضع الرائد، و تعفى كليا من الضريبة لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء الانتاج أو مزاوله النشاط؛

¹ يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 88.

² عطية عبد الحليم صقر، مرجع سابق، ص 135.

- محمد إبراهيم محمود أحمد الشافعي، سياسة الإعفاءات الضريبية و أثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص 15.

³ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 176-177.

- تجدد الإعفاءات المقدمة لفائدة مؤسسات الوضع الرائد في حال رأت الحكومة ضرورة لذلك، و الاعتبارات المعتمدة لتقرير ذلك هي: استخدام المؤسسة لأكثر من 500 عامل، قيمة أصولها الثابتة تتجاوز 25 مليون رينغيت ماليزي، و مساهمة الشركة في التنمية الاقتصادية و التكنولوجية للبلد؛
- إعفاء المؤسسات الصناعية المنتجة لسلع ذات جودة و مستوى عالمي راق والتي تعتبر ذات وضع رائد بموجب القانون بصفة كاملة من الضرائب لمدة (10) سنوات على الأقل اعتبارا من تاريخ بدء الانتاج.
- (ب) - الإعفاءات المرتبطة بتحفيز و توجيه الاستثمار المحلي و الأجنبي: شملت هذه الاعفاءات ما يلي:
 - إعفاء المؤسسات الممارسة لأنشطتها في المناطق المراد تنميتها من ضريبة الدخل لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ بدء الانتاج أو مزاولة النشاط و ذلك بداية من 2003، حيث كانت قبل هذا التاريخ تستفيد من اعفاء 85% من الدخل الخاضع للضريبة؛
 - استفادة قطاع البناء من الوضع الرائد فيما يخص تحديث و توسيع الفنادق الصغيرة و فنادق ذات ثلاث نجوم في المناطق المراد تنميتها، مع الإعفاء من ضريبة الدخل بشكل كلي لمدة عشر سنوات بدء من تاريخ مزاولة النشاط؛
 - إعفاء مؤسسات الشحن بالسفن الكبيرة المسجلة ضمن أسطول تجاري من الإعفاء من كل الضرائب بشكل دائم؛
 - إعفاء الأرباح العائدة للمؤسسات الأجنبية (التي لها مقر في ماليزيا) من فروعها الأجنبية من الضريبة لعشر سنوات؛
 - تستفيد المؤسسات الوطنية المعيدة لاستثمار أرباحها في انتاج الآليات الثقيلة (الروافع، المقالع، ..) من كونها ذات وضع رائد و يعفى 70% من دخلها أو 100% بالنسبة للمناطق المراد ترقيتها من الضريبة و لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ بدء النشاط؛
 - استفادة المؤسسات الصناعية الصغيرة¹ من إعفاء ضريبي كامل لمدة خمس سنوات بداية من بدء الانتاج²؛
- الملاحظ على ما سبق أن مختلف الاعفاءات ووظفت بشكل يخدم مصلحة التنمية و التطوير، و طالت المؤسسات بأحجامها المختلفة ذات الأولوية في التنمية على صعيد التنمية القطاعية أو الإقليمية و فق الخطط التنموية للحكومة.
- 2- تطبيقات الإجازة الضريبية في التجربة الصينية: تعد الصين من الدول التي لم تفرط بشكل كبير في استخدام الإجازة الضريبية و قد أقصرتها على الأنشطة الإنتاجية و مؤسسات التمويل:
- (أ) - الحوافز الممنوحة للقطاع الانتاجي: تمنح المؤسسات التي تمارس أنشطة انتاجية لمدة عشر سنوات على الأقل إعفاء ضريبيا لمدة سنتين بدءا من السنة التي تحقق فيها الربح، و يمكن أن تستفيد في الثلاث السنوات الموالية لإنهاء مدة الإعفاء هذه من إعفاء جزئي يطال 50% من الضرائب المفروضة على الدخل عند تملك المؤسسة تقنيات و معدات انتاجية متقدمة. و الملاحظ على هذه الحوافز هو:
- أن مدة سريان الإعفاء تكون اعتبارا من سنة تحقيق المؤسسة لأرباح و ليس بداية من تاريخ مزاولة النشاط كما هو شائع في غالبية التشريعات الضريبية، و الذي يعد من أبرز المآخذ على أسلوب الإجازة الضريبية، حيث أن حساب

¹ عرفت على أنها شركات مقيمة منشأة في ماليزيا و لا يزيد رأسمالها عن 500.000 رينغيت ماليزي و 70% من مالكي أسهمها مواطنون ماليزيون.
² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 173-176.

فترة الإعفاء بدءاً من هذا التاريخ تترتب عنه استفادة وهمية بالنسبة للمؤسسات التي تحقق خسائر خلال مدة الإعفاء و من ثم ينتفي الدور التحفيزي و التوجيهي لهذا الحافز؛

- ربط الإستفادة بممارسة النشاط الإنتاجي لفترة محددة على الأقل و تملك تقنيات و معدات إنتاجية متقدمة.

(ب) - الحوافز المرتبطة بتوفير التمويل للمؤسسات: إعفاء مؤسسات التمويل و البنوك الأجنبية و الصينية من الضريبة بشرط أن لا يقل رأسمالها أو تمويلها عن عشر ملايين دولار وأن تستمر في العمل لعشر سنوات على الأقل، و هذا ما سيساهم في معالجة معضلة التمويل التي تعتبر العقبة الرئيسية أمام المؤسسات الاقتصادية سيما الصغيرة و المتوسطة؛

3- تطبيقات الإجازة الضريبية في التجربة التركية: أقرت قوانين الاستثمار المختلفة التي عرفتها تركيا العديد من التسهيلات و المزايا للمستثمرين، و قد طالت العديد من القطاعات لا سيما البحث و التطوير لكسب المزيد من التكنولوجيا، فضلاً عن العمل على تشجيع سوق المال، و تمثلت أبرز المزايا الممنوحة في:

(أ) - الإعفاءات المرتبطة بعوائد رؤوس الأموال المنقولة: تمثلت حوافز هذه العوائد في:

- إعفاء عوائد الأسهم و السندات العامة من الضرائب على دخل الشركات شريطة أن تكون الأسهم مقيدة في البورصة؛

- إعفاء صناديق الاستثمار من ضرائب الدخل على عمليات إدارة محافظها المالية.¹

(ب) - الإعفاءات المرتبطة بالبحث و التطوير: كان أكثر القطاعات استفادة من الحوافز الضريبية، و تمثل أهمها في:

- تقديم إعفاءات ضريبية للهيئات العاملة في البحث بما في ذلك الدراسات الأكاديمية لتتمكن من الانفاق أكثر على البحث و تحسين أجور موظفيها؛

- إعفاء نسبة من الربح الناتج عن البحث و الأنشطة المتعلقة بتطوير برامج الكمبيوتر.

أقامت تركيا العديد من المناطق العلمية الهادفة لتشجيع و تطوير التكنولوجيا وصل عددها عشرون منطقة عام 2002، و تم ربط كل منطقة من هذه المناطق العلمية و التكنولوجية بجامعة من الجامعات على الأقل، كما تم ربط العديد من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تمثل شريحة كبيرة في اقتصاد تركيا بهذه المراكز و الهيئات البحثية للاستفادة منها.² و قد اشتمل نظام الحوافز الاستثمارية الجديد الساري منذ الأول من جانفي عام 2012 على أربعة برامج مختلفة موجهة للمستثمرين المحليين و الأجانب على السواء و هي برنامج الحوافز للاستثمار العام، برنامج الحوافز للاستثمار الإقليمي، برنامج الحوافز للاستثمار واسع النطاق، و برنامج الحوافز للاستثمار الاستراتيجي.³

الفرع الثاني: المعدلات الضريبية التمييزية و تطبيقاتها في بعض الدول.

تعد المعدلات الضريبية من الحوافز المهمة في تشجيع الاستثمار و المساهمة في تطوير الاقتصاديات النامية مثل ما أكدته بعض التجارب الدولية في هذا المجال على غرار تجارب ماليزيا، تركيا، و الصين.

¹ أميرة حسب الله، محددات الاستثمار الأجنبي المباشر و غير المباشر في البنية الاقتصادية العربية، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 10

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 177-178.

³ تركيا، وكالة ترقية الاستثمار في: <http://www.invest.gov.tr/ar-SA/investmentguide/investorsguide/Pages/Incentives.aspx> تاريخ الاطلاع 23.07.2013.

أولاً. تعريف وأشكال المعدلات الضريبية التمييزية وضوابط استخدامها: تأخذ المعدلات الضريبية التمييزية صوراً متعددة، و يتوقف ترشيدها استخداماً على الاحتكام إلى مجموعة من الضوابط.

1- تعريف المعدلات الضريبية التمييزية: تتمثل في إقرار معاملة ضريبية تمييزية لنوع معين من الأنشطة أو لفئة معينة من المستثمرين، و قد يمنح على أساس نوع المشروع أو حجمه أو أهميته و مساهمته في تحقيق أهداف الخطط التنموية للدولة. و بالنسبة للدول النامية، فإن هذه المعاملة التفضيلية ينبغي أن تُخصَّص بها استثمارات المؤسسات الانتاجية السلعية و الخدمية، بسبب التخلف الذي تعرفه هذه الأنشطة في هذه البلدان، الأمر الذي نجم عنه اعتمادها الكبير في تأمين حاجيات سوقها المحلية من السلع و الخدمات على ما تنتجه الأجهزة الانتاجية للاقتصاديات المتقدمة.

2- أشكال المعدلات الضريبية التمييزية: تأخذ معدلات التمييز الضريبي الأشكال التالية:

أ) - الضرائب المباشرة: يعرف التمييز الضريبي في هذا النوع من الضرائب الأشكال التالية:

- تحديد معدل عام للضريبة وتخفيضه بالنسبة للأنشطة أو المناطق المستهدفة بالتحفيز، و يتطلب هذا الشكل من التحفيز ضرورة ترتيب القطاعات الاقتصادية و المناطق الجغرافية تبعاً لأولويتها و أهميتها في تحقيق أهداف التنمية للمرحلة التي أقر فيها هذا النمط التحفيزي؛

- معدل مخفض للضريبة لمختلف الأنشطة و المناطق قصد تشجيع الاستثمار بوجه عام، ليبدأ هذا المعدل بالتزايد بالنسبة للقطاعات و المناطق المراد تثبيط الاستثمار بها، ليصل الى مستويات قياسية تجعل منه بمثابة عقاب لمن يستثمر أمواله في تلك القطاعات و المناطق. و نرى أن نجاعة هذا الأسلوب تبرز أكثر في الحد من توجيه الاستثمارات نحو القطاعات التي يصل حجم الاستثمارات فيها حداً يتجاوز حاجة الاقتصاد الوطني، خصوصاً استثمارات المؤسسات سريعة دوران رأس المال و ذات العائد الاجتماعي و الاقتصادي المنخفض، في الوقت الذي تعرف فيه القطاعات الأساسية عزوفاً من طرف المستثمرين؛

- تطبيق تخفيضات على مقدار الضريبة المحسوبة أساساً على المعدل العام ما يخفض من مقدار الضريبة الواجبة الدفع، و هو أسلوب شائع كثيراً خاصة في حالة ما إذا كان الهدف من التحفيز هو توجيه الاستثمار نحو جهات معينة من اقليم الدولة، أو نوع معين من المؤسسات الاقتصادية؛

- تطبيق تخفيضات على الأوعية الضريبية ثم إخضاعها للمعدل العام.

ب) - الضرائب غير المباشرة: إن المعاملة الضريبية التمييزية لا تمس فقط الضرائب المباشرة و إنما تشمل أيضاً الضرائب غير المباشرة من خلال:

- تخفيض الرسوم الجمركية على المواد الأولية و مستلزمات الانتاج، و التي تعد إحدى العقبات الأساسية التي تواجه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتسببها في ارتفاع أسعار المنتجات المحلية، ما يضعف قدرتها على المنافسة محلياً و خارجياً. كما تؤدي إلى مضاعفة الانفاق الاستهلاكي للأفراد و يكون ذلك على حساب مدخراتهم، مما ينقص انفاقهم الاستثماري؛

- زيادة الرسوم الجمركية على المنتجات النهائية من الواردات لحماية السوق المحلي من منافسة الواردات، و لا يجب انكار أهمية هذه الحماية التي تلجأ اليها الدول النامية و الدول المتقدمة على السواء، غير أنه يجب أن تتميز بالطابع المؤقت، و أن تربط بتحقيق الأهداف المنتظرة منها. خاصة و أن الحاجز الجمركي أصبح مكبلاً بقيود المنظمة العالمية للتجارة التي يجب أن يتم التعامل وفق قواعدها.
 - يجب أن تتزامن المعاملة التمييزية باستخدام الرسوم الجمركية مع استخدامات الضرائب غير المباشرة الأخرى كضريبة القيمة المضافة كي لا تنتفي فائدة إعفاء المواد من الرسوم الجمركية بفرض ضريبة القيمة المضافة عليها.¹
 - 3- ضوابط استخدام المعدلات الضريبية التمييزية:** لإكساب هذا الشكل من الحوافز الكفاءة المالية و الاقتصادية معاً، لا بد من ربط الاستفادة منه ببعض المعايير الكمية منها:
 - أ) - حجم استثمارات المؤسسة، فإذا كان المستهدف تنمية و تشجيع الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة ينبغي تطبيق معدلات تمييزية تنخفض بانخفاض حجم استثمار المؤسسة و تتزايد بتزايد؛
 - ب) - عدد مناصب الشغل الدائمة التي تحدتها استثمارات المؤسسة؛
 - ج) - حجم صادرات المؤسسة، و حجم مدخلاتها المحلية؛
 - د) - أهمية قطاع النشاط الاقتصادي، ومدى اسهامه في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية.²
- ثانياً. تطبيقات المعدلات الضريبية التمييزية في بعض الدول: من التجارب المهمة في تطبيق هذا الحافز ، نذكر:
- 1- تطبيق المعدلات الضريبية التمييزية في التجربة الماليزية:** اعتمدت ماليزيا الضرائب التمييزية لتشجيع الاستثمار في بعض النشاطات أو القطاعات أو المؤسسات، و تم ذلك من خلال تطبيق معدلات ضريبية منخفضة بالمقارنة بالمعدلات السائدة، أو منح حوافز ضريبية ضمن مناطق أو قطاعات معينة، و من أبرز مظاهر هذه المعاملة التمييزية³ فرض الضريبة على الشركات بمعدل 28% و لكن بالنسبة للشركات البترولية فهي تخضع لمعدل 38% و هذا منذ صدور قانون الاستثمار 1967، مع تقرير معاملة تفضيلية لفائدة توطن المؤسسات في أماكن محددة أو لمصلحة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أو لفائدة مؤسسات أجنبية محددة بنشاطها كما توضحه الحالات التالية:
 - أ) - المعدلات الضريبية التمييزية المرتبطة بالتوجيه الجغرافي و القطاعي للاستثمار: تمثل التمايز الضريبي في :
 - اخضاع المؤسسات التجارية المقامة في جزيرة Labuan لمعدل ضريبي قدره 3% أو على أساس مبلغ ثابت لا يتجاوز 20.000 رينغيت ماليزي، كونها إحدى المناطق التي ترغب الحكومة في تطويرها؛
 - إعفاء المعدات و مستلزمات الإنتاج و المواد الأولية المستخدمة لأهداف البحث و التطوير من الرسوم الجمركية و ضريبة المبيعات و غيرها من الرسوم، لتشجيع الاستثمار في هذا القطاع؛
 - تشجيعاً للتصدير يسمح للمؤسسات باسترداد الرسوم المدفوعة على الواردات في حال تم تصنيعها و أعيد تصديرها.

¹ أسامة محمد الفولي، دور الأجازة الضريبية كحافز للاستثمار، مرجع سابق ، ص 175.

- حيدر عبد المطلب البكاء، مرجع سابق، ص 160.

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق ، ص 114-115.

³ نفس المرجع، ص 202-205.

- ب) - المعدلات الضريبية التمييزية الممنوحة لصالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: تستفيد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و هي التي تملك رأسمال لا يتجاوز 2.5 مليون رينغيت ماليزي من معاملة ضريبية تمييزية، حيث تخضع للضريبة بمعدل 20% على الدخل المحقق الذي لا يتجاوز 100.000 رينغيت ماليزي، و ما تجاوز هذا السقف يخضع للمعدل العام 28 %، و يجب أن تراعي المؤسسة الصغيرة أحد المعايير التالية:
- المنتجات النهائية للمؤسسة يمكن استخدامها كمواد أولية أو عناصر أساسية للمؤسسات الصناعية الكبيرة؛
 - منتجات هذه المؤسسات تكون بدائلا للواردات و أن يكون المكون المحلي فيها أكثر من 50% من قيمة المنتج؛
 - تخصيص 50% من إنتاجها على الأقل للتصدير؛
 - تساهم في التنمية الاقتصادية للأماكن الريفية.
- ج) - المعدلات التمييزية الممنوحة لصالح عوائد رؤوس الأموال المنقولة و الأرباح الرأسمالية: تجلت المعاملة الضريبية التمييزية في هذا الاطار في:
- استفادة الأرباح و الحصص الموزعة للمساهمين في شركات الأموال من خصم ضريبي بنسبة 20% من قيمة الضريبة المفروضة على الدخل؛
 - الأرباح الرأسمالية عموما لا تخضع للضرائب إلا في حال بيع العقارات بنسب تختلف حسب تاريخ التصرف في العقار، كما تعفى الأرباح المتولدة عن بيع الأسهم في مؤسسات تقوم على تكنولوجيا عالية من الضريبة إذا تم البيع بعد مرور (03) سنوات من إدراجها ضمن قوائم المؤسسات؛
- د) - المعدلات التمييزية الممنوحة لصالح الاستثمار الأجنبي: تستفيد المراكز الرئيسية للمؤسسات الأجنبية في ماليزيا من توقيع الضريبة عليها بمعدل 10% فقط على دخلها المحقق من تقديم الخدمات لفائدة المؤسسات في الخارج، و تتوقف هذه الإستفادة على استيفاء المؤسسة للشروط التالية:
- أن يكون كل مالكيها أجنبيا؛
 - تملك رأسمال لا يقل عن (05) ملايين رينغيت ماليزي، أو لا يقل أنفاقها السنوي عن 1,5 مليون رينغيت ماليزي؛
 - تقدم لفائدة مكاتبها أو الشركات المرتبطة بها خارج ماليزيا على الأقل ثلاث من الخدمات التالية: (إدارة عامة، تخطيط للأعمال، مصدر المواد الخام، مصدر الدعم التكنولوجي، خدمات تمويلية، خدمات تسويقية، تدريب و تطوير الأفراد، مساعدتها للحصول على تسهيلات ائتمانية).
- يمكن إبداء مجموعة من الملاحظات حول التجربة الماليزية في تطبيق المعدلات التمييزية الضريبية:
- خص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمعاملة ضريبية تمييزية ربطها المشرع بالالتزام بمعايير غاية في الأهمية بالنسبة للاقتصاد الماليزي لا سيما بتوفيرها لمنتجات مغذية لصناعات الكبيرة؛
 - اقرار معاملة ضريبية تمييزية لفائدة التنمية الإقليمية؛

- منح معاملة تمييزية لصالح المؤسسات الأجنبية التي تقدم خدمات لمؤسسات خارج ماليزيا ضمن ضوابط معينة، و قد يكون القصد من منحها تلك الفائدة التي ستعود على ماليزيا من حيث تشغيل اليد العاملة الماليزية و تدريبها و اكتساب المزيد من المهارات و الخبرات على صعيد الخدمات المشروط تطبيقها لمصلحة الشركات خارج ماليزيا.
- 2- **تطبيق المعدلات الضريبية التمييزية في التجربة الصينية:** تعد الصين من الدول التي اعتمدت اسلوب التمييز الضريبي¹ لتنمية الاستثمار، و تمثلت أبرز مظاهر التمييز الضريبي الذي عرفته الصين في:
 - أ) - **المعدلات التمييزية المرتبطة بالتوجيه الجغرافي للاستثمار:** من أجل التقليل في تفاوت مستوى النمو الاقتصادي الذي عرفته الصين قبل تسعينيات القرن الماضي بين الأقاليم المختلفة، أقرت معاملة ضريبية تفضيلية لصالح:
 - استثمارات المؤسسات المقامة في مناطق سياحية محددة، بغض النظر عما إذا كانت مملوكة ملكية مشتركة، أو مملوكة بصفة كلية لأجانب²؛
 - المناطق الاقتصادية الخاصة (يتم تحديد هذه المناطق بصفة مستمرة في الصين) حيث تخضع المؤسسات العاملة فيها لمعدل ضريبي بـ 15% عوضا عن 33% كمعدل عام بالنسبة للشركات، و معدلات تصاعدية تتراوح بين 15- 40% بالنسبة للأفراد أو الأشخاص الطبيعية؛
 - مناطق التنمية الاقتصادية و التكنولوجية، و كذا المناطق النائية و الفقيرة التي تتميز بانخفاض مستويات الأرباح التي تحققها المؤسسات العاملة فيها، لذا عمدت الحكومة إلى رصد مثل هذه الحوافز لجذب المستثمرين إليها. يضاف إلى ذلك مناطق تدعى المدن المفتوحة، حيث تخضع المؤسسات العاملة فيها لمعدل 24% يخفض إلى 15% بالنسبة للمؤسسات الممارسة لنشاطات عالية التكنولوجيا، الطاقة، النقل، تشييد المرافق، و الاستثمارات المنجزة من طرف الأجانب بما يتجاوز 30 مليون دولار وفق خطة استثمارية طويلة المدى؛
 - ب) - **المعدلات التمييزية المرتبطة بالتوجيه القطاعي للاستثمار:** بهدف تشجيع و إعادة توجيه الاستثمار نحو الزراعة و الأنشطة الانتاجية تم إقرار:
 - استفادة المؤسسات المستثمرة في قطاعات الزراعة و الغابات و تربية الحيوانات و استثمارات البنية التحتية (بالإضافة إلى الإعفاء الخاص بالقطاعات الانتاجية و لمدة سنتين) من تخفيضات ضريبية تتراوح بين 15%-30% من قيمة الضريبة المفروضة و لمدة تصل (10) سنوات بعد انقضاء مدة الإعفاء الكلي المشار إليها سابقا و المقدرة بستين.
 - بموجب حركة الاصلاح الاقتصادي الريفي التي عرفتها الصين و التي كانت الزراعة أحد اهم محاورها تم خفض الضرائب المفروضة على هذا القطاع بشكل تدريجي، فبعدما كان المعدل 41% سنة 1950 خفض الى 1% سنة 2004 على أن يلغى كليا سنة 2005. و قد كان لهذه الحوافز الأثر الكبير في عودة الكثير من الفلاحين الذين هجروا العمل الزراعي الى هذا القطاع³؛

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 205-210.

² نصحي منصور نخيل، دور الضرائب في تشجيع صناعات التصدير، في المؤتمر الضريبي الثامن حول دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار و توفير فرص العمل للشباب، دار الدفاع الجوي، مدينة نصر، 23-24 مارس 1996، ص 4.

³ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 208.

- (ج) - المعدلات التمييزية المرتبطة بالأرباح الرأسمالية و إعادة استثمار الأرباح: بهدف تشجيع إعادة استثمار الأرباح و تجديد الأصول الرأسمالية تم اقرار المعاملة التمييزية التالية:
- إسترجاع المؤسسة 40% من الضرائب المحصلة منها عند إعادة استثمارها لأرباحها في مشروعات استثمارية، على أن لا تقل مدة إعادة الاستثمار عن (05) سنوات، وترتفع نسبة الاسترجاع إلى 100% عند إعادة الاستثمار في مشروعات ذات توجه تصديري أو تكنولوجيا عالية¹ ضمن نفس الشرط السابق، و إلا ألزمت بدفع الضريبة من جديد؛
 - إخضاع الأرباح الرأسمالية بمعدل 20%، حيث يضاف هذا المعدل للضرائب النظامية المفروضة على الشركات الصينية².
- (د) - المعدلات التمييزية المرتبطة بتشجيع الصادرات: بهدف تشجيع و إعادة توجيه الاستثمار للأنشطة ذات التوجه التصديري أفرت الصين الحوافز التالية:
- استفادة المؤسسات التي تصل صادراتها إلى 70% من انتاجها الإجمالي من إعفاء ضريبي يصل إلى 50% من ضرائب الدخل المفروضة عليها خلال السنة التي تتحقق فيها هذه النسبة من الصادرات، و إذا كانت المؤسسة ناشطة في المناطق الاقتصادية الخاصة، حيث يقدر معدل الضرائب 15% و حققت هذه النسبة من الصادرات، فإنها تخضع للضريبة بمعدل 7.5% فقط؛
 - إعفاء مدخلات الإنتاج و الواردات من التكنولوجيا من الرسوم الجمركية و الضريبة على القيمة المضافة، ما يخفض من تكاليفها و يرفع من قدرتها التنافسية، كما تستفيد السلع المصنعة لأجل تصديرها و السلع المشتراة لغرض إعادة تصديرها من استرداد الضريبة على القيمة المضافة عند التصدير؛
 - إعفاء السلع المستوردة من الخارج للمناطق الحرة من الرسوم الجمركية، مع إخضاعها للرسوم في حالة إدخالها إلى الصين، بينما إذا شحنت إلى الخارج بعد تصنيعها فإنها تعفى من الرسوم و الضرائب؛
- الملاحظ على هذه التجربة هو توظيف الحوافز الضريبية بشكل يسمح بتحفيز و توجيه الاستثمارات نحو المناطق الاقتصادية الخاصة لدورها الكبير في الارتقاء بالاقتصاد الصيني، قطاع الزراعة لدوره المهم في تحقيق التنمية، تشجيع الصادرات، إعادة استثمار المؤسسات لأرباحها، و تحقيق مزيدا من التنمية التكنولوجية.
- 3- تطبيق المعدلات الضريبية التمييزية في التجربة التركية: تخضع الشركات في تركيا للضريبة على الأرباح بمعدل 30% بعدما كان هذا المعدل 37%، نتيجة توقيع استقطاع ضريبي على الأرباح الموزعة على الشركاء أو المساهمين بنسبة 10%، قبل أن يلغى هذا الاستقطاع بداية من سنة 2005. لكن مع هذا الوضع العام فإن التشريع الضريبي التركي و بغية توجيه الاستثمار لبعض القطاعات و النشاطات، خصها بمعاملة ضريبية تفضيلية تجلت في³:
- أ) - المعدلات الضريبية التمييزية المرتبطة بالبحث و التطوير: أخذت المعاملة الضريبية التمييزية الوضعية التالية:

¹ OECD, china in the world economy (An OECD economic and statistical survey), 2003, p 335.

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 208.

³ نفس المرجع، ص 210-211.

- من أجل تشجيع البحث و التطوير تمنح المؤسسات ميزة تأجيل 25% من إجمالي الضريبة المفروضة عليها سنويا لمواجهة نفقات البحث و التطوير، شريطة عدم تجاوز المبلغ المؤجل عن المبلغ المخصص لتلك النفقات خلال العام الذي تم فيه التأجيل¹؛
- إعفاء آلات و مستلزمات الانتاج المستوردة من الرسوم الجمركية و الضريبة على القيمة المضافة، و ترد الضريبة على القيمة المضافة التي سبق و أن حُصلت على هذه المعدات المستورة أو المشتراة محليا على أن يتم استغلال هذه المعدات في عملية الانتاج الموجه للتصدير، مع اضافة نسبة قدرها 10% من مبلغ الضريبة المدفوعة عندما يتعلق الأمر بالمناطق ذات الأولوية في التنمية؛

(ب) - المعدلات الضريبية التمييزية المرتبطة بالمناطق الحرة: حيث تستفيد الاستثمارات المقامة في هذه المناطق من:

- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة؛
 - إعفاء المؤسسات المنتجة من الضرائب، و من الرسوم الجمركية على وارداتها من الخارج؛
 - إعفاء الرواتب و الأجور المدفوعة للعاملين من الضرائب على دخل الأفراد.
- (ج) - المعدلات التمييزية المرتبطة بالأرباح الرأسمالية: رغم خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة حسب المعدلات العادية، غير أنها تعفى من الضريبة في الحالات التالية:

- الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع الأفراد للأوراق المالية التركية التي يملكها الفرد لمدة سنة على الأقل؛
 - الأرباح الرأسمالية المتولدة من بيع أحد الأصول القابلة للإهلاك بعد تملكها أكثر من سنتين.
- ما يميز المعاملة الضريبية التفضيلية التي أقرها التشريع الضريبي التركي هو تطبيق ميزة تأجيل الضريبة لصالح أنشطة البحث و التطوير، المعاملة التمييزية للأرباح الرأسمالية و الانتاج الموجه للتصدير، و لفائدة التنمية الاقليمية.

الفرع الثالث: الائتمان الضريبي و تطبيقاته في بعض الدول.

يعد الائتمان الضريبي من الحوافز المهمة في تشجيع الاستثمار نظر لدوره في تخفيض كلفة الأصول الرأسمالية و تخفيض العبء الضريبي على المشاريع الاستثمارية.

أولا. تعريف الائتمان الضريبي و أهميته: يختلف الائتمان الضريبي عن المنحة الاستثمارية و الخصومات و التزييلات التي تطبق على الدخل الخاضع للضريبة و ليس مقدار الضريبة.

1- تعريف الائتمان الضريبي: يعني خصم نسبة معينة من كلفة الأصل الاستثماري في سنة اكتسابه من الضريبة المستحقة في هذه السنة ثم يسمح بعد ذلك بإهلاك كلفته الكلية² و بالتالي فهو صورة من صور الإعفاء الجزئي من الضريبة، حيث يمثل خصما مباشرا من العبء الضريبي فينقصه، لذلك لا يتأثر مقداره بالتغير في معدلات الضرائب.

¹ Togan subidary, effects of the uruguay round & customs union with the EU on the turkish Manufacturing sector, faculty of economies, working paper (9605), 1996, p 3.

² سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 112.

2- أهمية الائتمان الضريبي: تتجلى أهمية هذا الحافز في كونه يزيد من العائد بعد الضريبة بالمقدار الذي تم به تخفيض معدل الضريبة الفعلي، مما يجعله حافزا مهما للاستثمار، إذا تم رصدته للمؤسسات التي تستثمر أموالها في المجالات المستهدفة من طرف الدولة أو وفق حجم الاستثمار المطلوب.

ثانيا. تطبيقات الائتمان الضريبي في بعض الدول: من بين الدول التي استخدمت هذا الحافز نذكر:

1- تطبيقات الائتمان الضريبي في التجربة الأمريكية: طبقته سنة 1969 على المعدات الرأسمالية الجديدة المقتناة لا سيما في صناعة الآليات و البناء، حيث كان يسمح بخصم 7% من كلفتها من الضريبة المفروضة عندئذ¹ مع اقصاره على الأصول الاستثمارية التي يزيد عمرها الإنتاجي عن سبع سنوات دون الأراضي و المباني.²

و أكدت النتائج حينها أن هذا الحافز زاد الانفاق الراسمالي للنشاطات ذات الأجل القصير بمعدل 6.6% في الوقت الذي لم يكن له تأثير كبير على خطط الانفاق الاستثماري طويل الأجل، و تم رفع معدل الائتمان بموجب قانون 1975 إلى 10% لكل المؤسسات بشكل مؤقت قبل أن يصبح دائما بداية من عام 1978.

و في دراسة تمت عام 1991-1992 وجد كل من (Auerbach) و (Hassett) أن الاستثمارات الرأسمالية تستجيب بشكل كبير لتغيرات الائتمان المقدم.

و توسعت الولايات المتحدة في استخدامه بعد أحداث 11 سبتمبر 2001 بهدف اعادة التنمية في نيويورك و وجهته نحو تحفيز بعض المناطق و إحداث مزيد من مناصب الشغل.³

2- تطبيقات الائتمان الضريبي في التجربة الألمانية: طبقته ألمانيا بنسبة 5%⁴ من قيمة الترميمات الأساسية للمباني التاريخية، كما منحت ائتمانا بمبلغ 400 دولار لكل فرد يتدرب في المؤسسة بهدف الحصول على عمالة مدربة.

¹ نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 151.

² يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، مرجع سابق، ص 262-263.

³ بموجب قانون أصدره الرئيس بوش عام 2002 لمصلحة أكثر من 100 منطقة و سميت بالمناطق المؤهلة و استخدم الائتمان الضريبي لمصلحة العمل في هذه المناطق و أيضا في مصلحة تشغيل عمال من فئة محددة (من الهنود الحمر).

⁴ المرسي السيد حجازي، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة، اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية، 2004، ص 295.

المطلب الثاني : الأدوات غير المباشرة للتحفيز الضريبي.

تتعلق بالأدوات التي تؤثر بصفة غير مباشرة على وعاء الضريبة أو مقدارها لأنه يتم تطبيقها في المرحلة التي تسبق عملية تحديد وعاء الضريبة مثل الاهتلاكات و ترحيل الخسائر وعادة تقرها التشريعات الضريبية العامة، و سوف نتطرق إلى أهم هذه الأدوات من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: الاهتلاك و تطبيقاته في بعض الدول؛
- الفرع الثاني:المسموحات الاستثمارية و تطبيقاتها في بعض الدول؛
- الفرع الثالث:ترحيل الخسائر و تطبيقاته في بعض الدول؛
- الفرع الرابع:معايير تحديد التكاليف الواجبة الخصم و تطبيقاتها في بعض الدول؛
- الفرع الخامس: النظام الضريبي العام المحفز على الاستثمار.

الفرع الأول: الاهتلاك و تطبيقاته في بعض الدول.

إن الاهتلاك يمكن أن يؤثر بشكل كبير على قرار الاستثمار نتيجة دوره في الحد من الآثار السلبية التي تحدثها الضريبة على الأرباح و المداحيل، فهو يؤثر على مقدار الضريبة التي تتحملها المؤسسة و توقيت دفعها. أولاً.تعريف الاهتلاك و شروط خصمه من الوعاء الضريبي: إن قابلية خصم أقساط الاهتلاك عند تحديد الوعاء الضريبي غالباً ما تخضع لمجموعة من الشروط:

1- تعريف الاهتلاك:عرف الاهتلاك بموجب معجم الضرائب الدولي على أنه "خصم تعويض مقبول لمصلحة استعمال و استهلاك الأصول التي تستخدم في سياق أعمال التجارة و ممارسة المهنة أو الاحتفاظ بها من أجل توليد الدخل". و يعتبر الاهتلاك من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي في معرض حساب الربح الصافي الخاضع للضريبة، ما جعله من الحوافز المؤثرة على قرار الاستثمار و توجيهه.

2- شروط قابلية خصم الاهتلاك من الوعاء الضريبي: تتوقف قابلية معاملة الاهتلاك كعبء قابل للخصم في العادة على توفر جملة من الشروط منها¹:

(أ) - أن يكون محل الاهتلاك أصولاً ثابتة مملوكة للمؤسسة بهدف استخدامها في الإنتاج و ليس بغرض إعادة بيعها على صورتها، سواء أكانت مادية من آلات و أبنية أم معنوية من براءات اختراع و علامات تجارية و شهرة المحل. و نشير هنا إلى عدم قابلية بعض الأصول الثابتة إلى الاهتلاك مثل الأرض كمبدأ عام لأنها غير قابلة للنقصان مع الزمن و لكن قد يرد الاستثناء على هذا المبدأ العام؛

(ب) - يجب أن يكون النقص في الأصول حقيقياً أي أن تكون الخسارة التي طالت الأصول مؤكدة، و القاعدة العامة أن محل الاهتلاك هو الاهتلاك الصناعي دون المالي.²

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 140-141.

² يعرف الاهتلاك المالي بأنه تخصيص جزء من أرباح المؤسسة خلال حياتها لسداد رأسمالها و ما عليها من سندات خلال مدة معينة، حيث يعتبر ذلك استخداماً للربح و ليس تكليفاً عليه. و قد استنتج من ذلك وفقاً لتشريعات كل من فرنسا و أمريكا و مصر شركات الامتياز التي تنشأ عادة لمدة معينة على أن تصبح موجوداتها ملكاً للجهة مانحة الامتياز في نهاية مدة الامتياز و بدون مقابل في الغالب، أو قد يهلك موضوع الاستغلال بمرور الزمن كالمناجم لذلك فمثل هذه الشركات يتوجب عليها تسديد قيمة عدد معين من الأسهم كل سنة كمخصص للمساهمين تزد تدريجياً أثناء قيام الشركة لتعذر رد قيمة هذه الحصص بعد انقضاءها، و يتم ذلك عن طريق استهلاك عدد محدد من أسهمها سنوياً بالقرعة، و يعطى حامل كل سهم تسدده قيمته سهم تمتع، و كلما سددت قيمة بعض الأسهم خفض رأس المال بمقدار هذا السداد، و هذا يعتبر بمنزلة اهتلاك مالي لرأسمال الشركة يجوز خصمه باعتباره عبئاً على الأرباح وفق المقدار المحدد اهتلاكه سنوياً من رأس المال وفق النظام الداخلي للشركة.

ثانياً. أهمية الاهتلاك في مجال التحفيز الضريبي: بغض النظر عن التعريفات المختلفة للاهتلاك و طرقه المتعددة، فإننا سنركز على تناوله من زاوية الحافز الضريبي حيث يصطلح عليه الاهتلاك المعجل، فهو يمكن من اهتلاك الأصول في وقت أقل من العمر المقدر لها ضريبياً، و يترتب عن ذلك زيادة السيولة المالية الحالية للمؤسسة، كونه يخفض الدخل الخاضع للضريبة، و من ثم الديون الضريبية على المؤسسة.

1- مفهوم الاهتلاك المعجل: يقصد بالاهتلاك المعجل " السماح بإهتلاك الأصول الاستثمارية خلال فترة زمنية تقل عن فترة الحياة الانتاجية المقدرة لها".¹

2- طرق الاهتلاك المعجل: يطبق الاهتلاك المعجل وفق مجموعة من الطرق هي :

أ) - طريقة الاهتلاك الحر: تعني خصم قسط الاهتلاك وفقاً لرغبة المؤسسة إلى درجة إمكانية اهتلاك الأصل الاستثماري كلية في سنة شرائه؛

ب) - طريقة القسط المبدئي: يسمح فيها بخصم نسبة معينة من قيمة الأصل الاستثماري إضافة إلى قسط الاهتلاك الأول، فتستفيد المؤسسة من خصم القسطين وفقاً للطرق التقليدية من إيرادات المؤسسة، كما يخصمان أيضاً من كلفة الأصل لتحديد قيمته في نهاية السنة الأولى، ما يسمح باهتلاك الأصل قبل نهاية حياته الإنتاجية؛

ج) - طريقة القسط المتناقص: تقوم هذه الطريقة على زيادة معدلات الاهتلاك العادية المستخدمة؛

د) - الاهتلاك خلال مدة معينة: حيث تحدد مدة الاهتلاك في السنوات الأولى للاستثمار بغض النظر عن العمر الإنتاجي المقدر للأصل الاستثماري.

3- أهمية الاهتلاك المعجل: يؤدي الاهتلاك المعجل دوراً مهماً في تعظيم معدلات الاستثمار، و ذلك نتيجة:²

أ) - التأثير على قرار الاستثمار: يتجلى هذا التأثير من خلال العناصر التالية:

- يؤثر هذا الحافز في المرحلة الحاسمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية أي مرحلة دراسة الجدوى الاقتصادية للاستثمار المقترح و توفر وسائل تمويله، و حتى إن اختلفت معايير اتخاذ القرارات الاستثمارية سواء في ظل التأكد أو عدم التأكد، فإن الاستثمار المقترح يكون دائماً في وضع أفضل باستخدام طرق الاهتلاك المعجل في احتساب دين الضريبة؛

- الاهتلاك المعجل هو أكثر جذبا للمؤسسة في مجال القرارات الرأسمالية، فهو يتميز عن بقية الحوافز التي تمنح للمؤسسة بغض النظر عن حجم الاستثمار في الأصول الرأسمالية³؛

- الارتباط المباشر لهذا الحافز بعملية و حجم الاستثمار، فإستفادة المؤسسة من مزاياه مرتبطة بقيامها فعلياً بشراء أصول رأسمالية جديدة و بحجم هذه الأصول، بينما تستفيد المؤسسة في ظل الحوافز الأخرى لا سيما الإجازة الضريبية بغض النظر عن حجم استثماراتها في الأصول الرأسمالية أو القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه، ما دام أن كل القطاعات تعامل معاملة ضريبية واحدة؛

¹ نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 141.

- يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، مرجع سابق، ص 101.

² حامد عبد المجيد دراز، السياسة المالية، مرجع سابق، ص 282.

- نزيه عبد المقصود دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 147.

³ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 150.

- (ب) - تسريع عملية الاهتلاك و توفير السيولة للمشاريع الاستثمارية: أبرز ما يحققه الاهتلاك المعجل للمؤسسة هو:
- التخفيض في الضرائب المستحقة الناتج عن زيادة قيمة قسط الاهتلاك المخصصة بفعل هذا الحافز يعد بمثابة قرض بدون فوائد للمؤسسة طوال السنوات الأولى للمشروع، الامر الذي يزيد درجة سيولة المؤسسة و يشجعها على التجدد المستمر لأصولها لتكرار الاستفادة من هذه المزايا؛ و نتيجة ذلك رفع معدلات استثمارها بشكل دائم و متابعتها أحدث التطورات التكنولوجية و السعي لاكتسابها، ما يزيد من معدلات انتاجها و يرفع مستوى جودته. كما أن ارتفاع درجة سيولتها تحسن و تقوي من مركزها في الحصول على التمويل الخارجي؛
 - تسريع عملية اهتلاك الأصول الاستثمارية، حيث تتم في فترة زمنية تقل عن فترة حياتها الإنتاجية المقدرة، فضلا عن توفير السيولة للمؤسسة في فترة حرجة بسبب الوفر الضريبي الناجم عن تطبيقه، وقد أثبتت التجارب فاعليته في جذب المزيد من الاستثمارات ومضاعفة أحجامها في المجالات و المناطق المرغوبة و في التوقيت المناسب لتحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية؛¹
- (ج) - تشجيع المؤسسات على التوسع: يمكن الاهتلاك المعجل من تجاوز صعوبة تطبيق الإجازة الضريبية بالنسبة للمؤسسات القائمة الراغبة في التوسع، وذلك لصعوبة فصل الارباح المحققة من الاستثمارات الجديدة و حدها، خاصة و أن الاستثمارات التوسعية لا تقل أهمية عن الاستثمارات الجديدة، ما يجعل من الاستهلاك المعجل أنسب الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات في المؤسسات القائمة و المؤسسات الجديدة على السواء وهو سبيل تحقيق الدول النامية للتنمية؛
- (د) - المساهمة في تخفيض كلفة الاستثمارات: يمثل هذا الحافز و سيلة مساندة للمؤسسات الصغيرة بشكل غير مباشر في الدول النامية، لأنه سيدفع المستثمرين و لا سيما الأجانب إلى مواكبة التطورات التكنولوجية و استبدال الآلات القديمة بآلات حديثة و التنازل عنها بأسعار منخفضة لصغار المستثمرين. و حتى و إن عُدت قديمة في نظر المستثمر الأجنبي إلا أنها نتيجة لتواضع امكانيات المؤسسات الصغيرة و واقع الصناعات الوطنية في الدول النامية تعد الآت فعالة في العملية الانتاجية؛²
- (هـ) - تعدد طرقه و مرونتها: تعدد طرقه و المزايا التي تتمتع بها كل طريقة تزيد من أهميته، و تضيف عليه المرونة التي تسمح للدول باختيار الطريقة التي تناسب مع ظروفها و أهدافها من اعتماد التحفيز الضريبي، الأمر الذي جعله يتبوأ مكانة مهمة ضمن أنماط التحفيز المختلفة، فمعظم التشريعات الضريبية للدول الصناعية المتقدمة تتضمن برامج مختلفة للاهتلاك المعجل ما يعني فاعليته، الأمر الذي قد يشجع الدول النامية على استخدامه من أجل تشجيع الاستثمار في المجالات التي تفشل الحوافز الأخرى في حفز الاستثمارات بها. فمعاملة أقساط الاهتلاك كأعباء قابلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة يخفف العبء الضريبي ويساهم في إعادة تكوين الأموال المستثمرة من خلال تجديدها بعد نهاية حياتها الإنتاجية، و هذا يجعله من أهم عناصر التمويل الذاتي ودعم المركز المالي للمؤسسة.

¹ حامد عبد المجيد دراز، السياسة المالية، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000، ص 232-233.

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 152.

4- عيوب الاهتلاك المعجل: إن أهمية هذا الحافز لم تمنع أن يكون محل مؤاخظة من طرف البعض الذي رأى فيه: (أ) - تأجيل العبء الضريبي دون تخفيفه: فهو يخفف من الالتزامات الضريبية في السنوات الأولى من عمر الأصل في مقابل زيادتها في السنوات الأخيرة من عمره، و هو بذلك لا يمثل ميزة ملموسة للتشجيع على تحديث الأصول الرأسمالية؛ (ب) - تسريع استرداد كلفة الأصول دون تخفيضها: أنه لا يحل مشكلات تغيرات مستويات الأسعار، فكل ما في الأمر أنه يُسرّع في استرداد كلفة حيازة الأصل مع بقاء مشكلة تغيرات الأسعار.¹ قد يكون لهذا الرأي و غيره من الآراء القائلة بعدم جدوى هذا الحافز في معالجة مشكلة ارتفاع الاسعار جانب من الصواب، لكن بشأن الرأي القائل بعدم تشجيعه على تحديث الأصول الرأسمالية فإنه ليس هناك ما يدعمه ، فقد أكدت بعض التجارب العملية فعاليته في هذا المجال، فضلا على أن استفادة المؤسسة من الاهتلاك المعجل في كل مرة اقتنت فيها أصولا أحدث، سيسجعها على تحديث تجهيزاتها بشكل متواصل، و يبقى أفضل طرق الاهتلاك بالنسبة للمستثمر. ثالثا. تطبيقات الاهتلاك المعجل في بعض الدول: دفعت مزايا الاهتلاك المعجل الكثير من الدول إلى استخدامه لتشجيع الاستثمار و توجيهه نحو القطاعات و الأماكن التي تحقق مزيدا من الفاعلية في عملية التنمية الاقتصادية بغض النظر عما إذا كان مصدره داخليا أو خارجيا؛ حيث سمحت تشريعاتها الضريبية باحتساب أقساط الاهتلاك الواجب خصمها عند تحديد وعاء الضريبة على الأرباح على أساس طرق الاهتلاك المعجل، و من بين هذه الدول نذكر:

1- تطبيقات الاهتلاك المعجل في التجربة الأمريكية: تعد الولايات المتحدة الامريكية من أهم الدول المتقدمة التي استخدمت الاستهلاك المعجل لتشجيع الاستثمار و زيادة معدلاته،² بعد إثبات نتائج الدراسات الاقتصادية التي تمت سنة 1962 للتأكد من مدى فاعلية طرق الاهتلاك المستخدمة في نطاق التشريع الضريبي الأمريكي، الأهمية التي يمكن أن يلعبها الاستهلاك المعجل كحافز ضريبي، فتم اعتماده كأداة لتعجيل استرداد كلفة الأصول الرأسمالية وتقليل الآثار السلبية الناجمة عن ضريبة أرباح الشركات،³ و تم التوسع في استخدامه بشكل كبير مع بداية سبعينيات القرن الماضي. و استخدمت أمريكا طريقة الاهتلاك خلال مدة معينة و سميت بطريقة الاهتلاك الخمسي،⁴ حيث تسمح هذه الطريقة بخصم تكلفة الأصل بالكامل من وعاء الضريبة خلال السنوات الأولى من اقتنائه بصرف النظر عن الحياة الانتاجية المقدرة للأصل.⁵ و ارتبط استخدام هذا الحافز الضريبي بحاجة الولايات المتحدة إلى زيادة معدلات الاستثمار في الصناعات الحربية و كل العمليات التي تخدم هذه الصناعات، بمعنى أن الاستفادة منه ليست حكرا على المؤسسات الكبيرة فقط باعتبارها القادرة على هذه الصناعات و إنما تمتد إلى كل المؤسسات المتعاملة معها خلفيا لا سيما المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و تم ذلك من خلال تجربتين :

¹ سعيد عبد المنعم محمد، الحوافز الضريبية المتعلقة بهلاك الأصول الرأسمالية (تقييم و اقتراح بتعديل النصوص)، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، الجزء الأول، 1985، ص 556.

² Stanley S. Surrey et Emil Sunley, Rapport général, 16^{eme} congrès international de droit Financier et Fiscal, Jérusalem, 1976 , p 84.

- نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 142

³ يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، مرجع سابق، ص 256.

⁴ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 149.

- فوزي السيد سليمان الخولي، مرجع سابق، ص 278 .

- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 292.

⁵ حامد عبد المجيد دراز، السياسة المالية، مرجع سابق، ص 268.

أ) - التجربة الأولى: كانت مع بداية الحرب العالمية الأولى، حيث سمح لكل من يجوز شهادة عرفت باسم "شهادة الضرورة"¹ بأن يخصم تكاليف الأصول الرأسمالية خلال السنوات الخمس الأولى من اقتنائها، و قد انتهت التجربة بانتهاء الحرب العالمية الثانية.

ب) - التجربة الثانية: كانت مع بداية الحرب الكورية سنة 1950 رغبة في توجيه مزيد من الاستثمارات نحو الصناعات الحربية و استمرت إلى غاية 1959.

و قد ثبت في التجريبتين نجاح هذا الحافز في تشجيع الاستثمارات و توجيهها نحو المجالات المرغوبة.²

2- تطبيقات الاهتلاك المعجل في التجربة السويدية: أخذت السويد بطريقة الاهتلاك الحر في الفترة الممتدة من 1938 إلى 1951، و كانت نتيجة ذلك إرتفاع قيمة الاستثمارات المستفيدة من نظام الاهتلاك الحر من 40 مليون إلى 238 مليون كرونر، و بلغ التزايد المستمر و المنتظم في معدل الاستثمارات الصافية الحد الذي تجاوز حاجة الاقتصاد السويدي و أنتج ضغوطا تضخمية، ما دفع الحكومة السويدية إلى استبداله بالطرق الأخرى للاهتلاك المعجل.³

3- تطبيقات الاهتلاك المعجل في تجربة إنجلترا: استخدمت إنجلترا بعد الحرب العالمية الثانية طريقة القسط المبدئي، بهدف تشجيع الصناعة على التحول من الإنتاج الحربي إلى الإنتاج المدني، و التي تتطلب تحديث المصانع و تشجيع الاستثمارات الجديدة، و أرجعت الكثير من الدراسات إلى أن سبب نجاح إنجلترا في تحقيق أهدافها يعود بالدرجة الأولى إلى استخدام هذه الطريقة عند حساب وعاء الضريبة على الربح.⁴

الفرع الثاني: المسموحات الاستثمارية و تطبيقاتها في بعض الدول.

قد ينجم عن تطبيق الطرق التقليدية في حساب معدل الاهتلاك إجحاف في حق المؤسسة، كونها لا تأخذ بعين الاعتبار التضخم و إرتفاع الاسعار عند حساب قيمة النقصان في الأصل، فغالبا ما يتم الاهتلاك على أساس ثمن كلفة الحصول على الأصل الاستثماري محل الاهتلاك و الذي يشمل ثمن شراء الأصل الاستثماري و المصاريف المرتبطة بالعملية من نقل و تأمين و عمولات و غيرها،⁵ و يترتب عن ذلك توزيعا لقيمة الكلفة التاريخية للأصل على سنوات حياته الانتاجية المقدره. و كان ذلك سيكون منطقيا لو بقيت مستويات الأسعار ثابتة، و لكن لكون القيمة السوقية للأصل غير ثابتة، لكونها عرضة للانخفاض أو الإرتفاع و كون هذه الأخيرة هي الصفة الغالبة، فإن ذلك يؤدي إلى عجز المؤسسة عن استرجاع القيمة الحقيقية لأصولها الاستثمارية.

أولا. المنح الاستثمارية: لتقويم الخلل الذي يطبع الطرق التقليدية في حساب الاهتلاك لجأت العديد من الدول الى تطبيق منح استثمارية لصالح المشروعات الاستثمارية.

1- تعريف المنحة الاستثمارية و أهميتها: تعني خصم نسبة معينة من كلفة الأصل الاستثماري في السنة الأولى للاستثمار من وعاء الضريبة أو الربح الخاضع للضريبة.

¹ شهادة الضرورة تمنح من طرف مجلس الدفاع لكل مستثمر يكون انتاج مشروعه ضروري للعمليات الحربية.

² حامد عبد المجيد دراز، السياسة المالية، مرجع سابق، ص 268.

³ نفس المرجع، ص 265.

⁴ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 399.

⁵ حامد عبد المجيد دراز، السياسة المالية، مرجع سابق، ص 266 - 267.

⁵ السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص 199.

2- أهمية المنحة الاستثمارية: إن المنحة الاستثمارية تجعل الأصول تمتلك بأكثر من قيمتها النقدية، لأن اهتلاكها يشمل الاهتلاكات المخصصة طبقاً للطرق التقليدية إضافة إلى المنحة المسموح بحصمها،¹ فإذا كانت هذه المنحة بنسبة 20% من كلفة الأصل تصبح نسبة الاهتلاك الكلية 120% من كلفة الأصل طوال حياته.

أخذت إنجلترا بهذا الأسلوب، حيث سمح المشرع بإهلاك 75% من كلفة الأصل في سنة الاستثمار فيما يتعلق بالمباني الصناعية إلى جانب اهتلاك عادي بمعدل 4% من التكلفة سنوياً لمدة 25 سنة، و بالتالي يكون معدل الاهتلاك في السنة الأولى هو 79% من كلفة الأصل.

و الملاحظ أن التشريعات الضريبية التي أخذت بهذا الأسلوب ربطت الاستفادة منه بشرط الاستبدال الفعلي للأصل المهتك، و إلا سقط حق المؤسسة في الاستفادة من المنحة.²

3- تطبيقات المنح الاستثمارية في بعض الدول: من الدول التي استخدمت هذا الحافز لتشجيع الاستثمار، نذكر:

أ) - تطبيقات المنح الاستثمارية في التجربة الماليزية: أقر التشريع الماليزي مجموعة من المنح الاستثمارية منها³:

أ-أ) المنح الاستثمارية المرتبطة بتشجيع الإنفاق الرأسمالي في القطاع الانتاجي و السياحي: تمثلت في استفادة المؤسسات الصناعية من منحة استثمارية تعادل 60% من الإنفاق الرأسمالي (الآليات و المصانع و المعدات و التجهيزات التي يستخدمها المشروع المرخص له) المتراكم خلال (05) سنوات اعتباراً من أول سنة حصل فيها الإنفاق، و هذه المنحة يتم تنزيلها من 70% من الدخل الخاضع للضريبة قانوناً بحيث يفرض على 30% المتبقية المعدل الضريبي السائد 28%، و ذلك عن كل سنة تفرض فيها الضريبة، مع الحق في ترحيل المنحة غير المستخدمة إلى الأمام للسنوات الموالية حتى يتم الانتفاع بها كاملة.

ترفع المنحة من 60% إلى 100% بدل 75% من الإنفاق الرأسمالي في المناطق المراد تنميتها و تحفيز النشاط فيها و هذا بداية من سبتمبر 2003، و يمكن خصمها من الدخل الخاضع للضريبة بشكل كامل. و تستفيد أيضاً من هذه المنحة الشركات المحلية عند إعادة الاستثمار في إنتاج ذي آليات ثقيلة بنسبة 60% ترفع إلى 100% في المناطق المراد ترفيتها، و يتم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة بنسبة 70% و ترفع إلى 100% في المناطق المحفزة؛

أ-ب) المنح الاستثمارية المرتبطة بالتكنولوجيا: تجلت في استفادة المؤسسات ذات التكنولوجيا العالية من منحة بنسبة 60% من الإنفاق الرأسمالي المتراكم على مدى (05) سنوات، و يمكن تنزيلها من كامل الدخل و يرحل ما تبقى منها إلى السنوات الموالية إلى أن يتم الانتفاع بها كاملة؛

أ-ج) المنح الاستثمارية المرتبطة بالتصدير: حيث تستفيد المؤسسات المملوكة للماليزيين التي تتعامل مع مؤسسات أجنبية خارج ماليزيا بشكل يمكنها من الاستفادة من تطبيق تكنولوجيا عالية في إنتاجها داخل ماليزيا، أو تكتسب من خلالها سوقاً جديداً لتصدير منتجاتها من منحة سنوية تعادل 20% من كلفة هذا الاكتساب، أو التعامل معها لمدة (05) سنوات؛

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماني، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم)، مرجع سابق، ص 395.

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 155.

³ نفس المرجع، ص 234-237.

أ-د- المنح الاستثمارية المرتبطة بترقية السياحة: تمثلت في استفادة المؤسسات الناشطة في قطاع السياحة من منحة 60% من الإنفاق الرأسمالي المتراكم على مدار (05) سنوات، يتم تنزيلها من 70% من الدخل الخاضع للضريبة مع ترحيل ما تبقى منها إلى الأمام إلى حين الانتفاع بها كاملة. و قد رفعت هذه النسبة بداية من 2006 إلى 80% يتم تنزيلها بمواجهة 85% من الدخل الخاضع بالنسبة للمؤسسات المقامة في مناطق معينة هي (مقاطعة Labuan الفيدرالية، الجانب الشرقي لماليزيا، sarawak، sabah).¹

أ-ه- المنح الاستثمارية المرتبطة بالبحث و التطوير و التكنولوجيا العالية: تجلت هذه المنح في استفادة المؤسسات التي تقدم خدمات في البحث و التطوير لمؤسسات أخرى من منحة بمقدار 100% من الإنفاق الرأسمالي المتراكم خلال (10) سنوات و تُنزل بمواجهة 70% من الدخل في كل سنة تفرض فيها الضريبة، في حين تستفيد المؤسسات التي تقوم بالبحث و التطوير لحاجتها الخاصة من منحة تعادل 50% من الكلفة الرأسمالية خلال (10) سنوات و تخصم بمواجهة 70% من الدخل الخاضع للضريبة قانونا في سنة تحديد الضريبة.

و تتوقف استفادة مؤسسات البحث و التطوير من المنح السابقة على استيفائها الشروط التالية:

- انسجام تعهداتها بالبحث مع احتياجات البلد و تحقيقها فائدة للاقتصاد؛
- أن يكون 70% من دخلها متولدا من نشاطات البحث و التطوير الذي تقوم به؛
- بالنسبة للأبحاث و التطوير ذات الأساس التصنيعي يشترط أن تكون 50% على الأقل من قوة العمل في المؤسسة مؤهلة لإنجاز أعمال البحث و الوظائف التقنية في الشركة؛
- بالنسبة للبحث و التطوير للقطاع الزراعي يجب أن يكون 5% من قوة العمل مؤهلة لإنجاز أعمال البحث و الوظائف التقنية؛
- تخفيض 10% من التكاليف الرأسمالية الخاصة بالأبنية الصناعية المستخدمة في التدريب المهني و التقني و الصناعي؛
- تخفيض 100% من التكاليف الرأسمالية المتراكمة خلال عشر سنوات للمؤسسات التي تؤسس مراكز و مؤسسات تدريب مهني و تقني للأفراد، و تخصم بمواجهة 70% من الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة تحدد فيها الضريبة إلى أن يستفاد منها كاملة.

و تعتبر المنح السابقة اختيارية أو بديلة عن الوضع الرائد الذي يستفيد من الإعفاءات التي تم التطرق إليها سابقا.

ب) - تطبيقات المنح الاستثمارية في التجربة التركية: اقر التشريع الضريبي التركي مجموعة من المنح الاستثمارية، هي:

ب-أ- المنح الاستثمارية المرتبطة بالتوجيه القطاعي و الجغرافي للاستثمارات: يتم إعطاء هذه المنح على أساس جغرافي و ذلك بتقسيم تركيا الى ثلاث مناطق تتفاوت فيها مستويات المعيشة هي²:

- مناطق و أقاليم متقدمة: تستفيد من منحة استثمارية قدرها 40% من كلفة الاستثمار الثابت تخفض من الدخل الخاضع للضريبة، و تقتصر على قطاعات و مؤسسات محددة منها إنتاج الكهرباء، الاستثمارات في البنية الأساسية، الاستثمارات

¹ Malaysian investment Allowances, lowtax.net, April 12, 2006, www.lowtax.net

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 236.

² Turkey, A general tax guide for foreign investor, price Water House coopers, Ankara, 2004, p 15.

المتعلقة بالبحث و التطوير لإنتاج نماذج جديدة من المنتجات، استثمارات تراعي الأبعاد البيئية، استثمارات مولدة لتكنولوجيا تحدد من قبل المجلس الأعلى للعلوم و التكنولوجيا، و قطاع الاستثمارات الإلكترونية؛

- مناطق ذات الأولوية في برامج التنمية: تحدد من قبل مجلس الوزراء و تستفيد من منحة استثمارية بمعدل 100%؛

- أقاليم عادية: تستفيد من منحة استثمارية بمعدل 60%.

كما تستفيد الاستثمارات التي تتجاوز قيمتها 250 مليون دولار من منحة بمعدل 200% من الكلفة الاستثمارية. تتوقف الاستفادة من هذه المنح على حيازة المستثمر لشهادة "حواجز استثمار" التي يتوقف الحصول عليها على تملك المؤسسة لحد أدنى من الأصول الرأسمالية يعادل 200 بليون ليرة تركية في المناطق ذات الأولوية في التنمية، و 400 بليون ليرة تركية لباقى المناطق. غير أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تستثنى من هذا الشرط.

و بداية من 24.04.2003 تم اقرار منحة بمعدل 40% من الكلفة الرأسمالية للاستثمار تستفيد منها كل المناطق و القطاعات دون الحاجة إلى حيازة الشهادة المذكورة سابقا، لكن تم إستثناء بعض الموجودات من الاستفادة من هذه المنحة) الموجودات التي قيمتها أقل من (06) بلايين ليرة تركية، الموجودات التي سبق أن استخدمت في تركيا أو خارجها، الحقوق المعنوية ماعدا تلك المستخدمة لإدارة الموجودات الثابتة، الموجودات الثابتة التي لا تستخدم مباشرة في العملية الانتاجية كالمركبات البحرية و البرية و الجوية، و الموجودات التي يتم شراؤها من أجل استغلالها للاستثمار خارجا).¹ و تتم الاستفادة من هذه المنح بصفة عامة مرة واحدة في سنة تحقق الإنفاق الاستثماري، و في حالة تعذر ذلك لعدم وجود الدخل الذي يمكن من هذا التخفيض، ترحل إلى الأمام إلى أن تُستوفى بشكل كامل، مع مراعاة إعادة التقييم وفق معدلات التضخم السائدة طبقا لما تصرح به وزارة المالية.

ب-ب)- المنح المرتبطة بتطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: لكون المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تشكل شريحة كبيرة من النسيج المؤسساتي في تركيا، و تعلق عليها آمال كبيرة في تسريع و تيرة التنمية و التشغيل و تحقيق التوازن الاجتماعي، و تسهيل إندماج قطاع الإنتاج التركي في الاقتصاد الأوربي و العالمي، فقد حظيت بمعاملة متميزة مقارنة بأنواع المؤسسات الأخرى من خلال تمكينها من حيازة " شهادة حافز " التي تؤهلها للاستفادة من المنح الاستثمارية دون الحاجة الى توافر الحد الأدنى المطلوب توافره لحجم رأس المال الثابت للحصول على هذه الشهادة، كما اختلفت المنحة من مؤسسة متوسطة الى مؤسسة صغيرة إلى مؤسسة متناهية الصغر و بحسب موقعها في المناطق المتباعدة تنمويا كما سبقت الإشارة إلى ذلك.

ثانيا. إعادة تقييم الأصول: و هو أيضا من الأدوات المقومة للخلل الذي تعرفه طرق الاهتلاك التقليدية:

1- تعريف إعادة تقييم الأصول: هي طريقة لتصحيح حسابات الاهتلاكات وفق الطرق التقليدية المعتمدة على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار خلال فترة محددة يحددها التشريع، و تقوم هذه الأداة على رصد القيمة

¹ Turkey, A general tax guide for foreign investor, price Water House coopers, op-cit, p 17.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 238-241.

السوقية لأصل جديد مماثل للأصل محل إعادة التقييم حالياً إضافة إلى رصد القيمة السوقية للأصل المستخدم، و من ثم يتم حساب الاهتلاك بحسب هذه الطريقة وفق أساس يحدد بالقيمة السوقية للأصل الجديد.

2- أهمية إعادة تقييم الأصول: ينتج عن العملية منحة استثمارية ممثلة في مقدار الضريبة المترتبة عن الفارق ما بين حساب الاهتلاك وفق هذه الطريقة و حسابه بالطرق التقليدية، ما يجعل هذه المنحة ترتبط طرذا بمعدلات تزايد الأسعار، و ما ينجم عن ذلك من ارتفاع القيمة السوقية للأصل المماثل الجديد و هبوط القيمة السوقية للأصل القديم.¹ طبقت هذه الطريقة في العديد من الدول مثل إيطاليا و فرنسا و لبنان،² و في تركيا مثلاً تتم إعادة تقييم الأصول سنوياً بناء على مؤشرات تضعها الحكومة.

3- عيوب عملية إعادة تقييم الأصول و آليات تجاوزها: على الرغم من مزايا إعادة تقييم الأصول غير أنها تنطوي على بعض العيوب، لذا ينبغي العمل على إيجاد الآليات التي تمكن من تجنبها:

- أ) - عيوب عملية إعادة تقييم الأصول: إن ما يعاب على إعادة تقييم الأصول هو:
- أن إستفادة المؤسسة منها تكون بغض النظر عن معدلات استثمارها و اكتسابها لأصول إنتاجية جديدة بدلا من أصولها المهتلكة؛
 - لا تكون إعادة التقييم في صالح المؤسسة عندما تعرف مستويات الأسعار انخفاضا بدل الإرتفاع، حيث تتحول المنحة إلى كلفة إضافية على عاتقها؛
 - قد تستفيد منها المؤسسة رغم تصفيتها لنشاطها في نهاية العمر الاقتصادي للأصول الاستثمارية؛
 - يكتنف تطبيق هذه الطريقة كثير من الصعوبات العملية، إذ يتطلب جهازاً ضريبياً على مستوى عال من الكفاءة، فضلا عن ضرورة توافر أرقام قياسية عامة للأسعار على المستوى الوطني و على مستوى كل قطاع، و هي أمور غير متاحة بسهولة في الدول النامية؛³
- ب) - آليات تجاوز عيوب عملية إعادة تقييم الأصول: يمكن تجاوز المآخذ السابقة من خلال:
- الربط بين الاستفادة من المنحة المترتبة عن هذه الطريقة و ضرورة شراء المؤسسة لأصول جديدة أو بتحقيقها لنسب محددة من الاستثمارات؛
 - إسترداد المنحة من المؤسسة في حالة إخلالها بالإلتزامات السابقة؛
 - تعليق عملية إعادة التقييم في حالة إنخفاض مستويات الأسعار بالنسبة للمؤسسات الاستثمارية المستهدفة بالتشجيع.

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 155.

² حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية العربية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1995، ص 503.

³ فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقا لمنهج الاقتصاد الإسلامي، مرجع سابق، ص 273.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 156.

الفرع الثالث: ترحيل الخسائر و تطبيقاته في بعض الدول .

اتفقت غالبية التشريعات الضريبية على إتاحة إمكانية ترحيل الخسائر بالنسبة للمؤسسات، لكنها اختلفت من حيث المدة و الاتجاه وشروط الاستفادة من هذا الامتياز، غير أن الاتجاه العام هو سماح التشريعات بترحيل الخسائر المحددة وفقا للقواعد الضريبية دون تلك المحددة على أساس القواعد المحاسبية.

أولاً. تعريف ترحيل الخسائر و شروطه: يُعد السماح بترحيل الخسائر البديل الأنسب لباقي أدوات التحفيز في حالة تعرض المؤسسات لخسائر، غير أن عملية الترحيل تربط عادة بتوفر شروط محددة:

1- تعريف ترحيل الخسائر: من الاجتهادات التي تمت بشأن تعريف عملية ترحيل الخسائر، نذكر:

(أ) - التعريف الأول: "هي كل نقص متحقق بشكل نهائي في عنصر من عناصر الموجودات، و لا تنزل هذه الخسائر من نتائج الأعمال إلا إذا كانت نهائية وواقعة خلال السنة الضريبية للمشروع، و ناجمة عن فعالية تتصل بنشاط المكلف"¹؛

(ب) - التعريف الثاني: عرفها البعض في شكل أمثلة " كالخسائر التي تتسبب بها الديون المدومة، الخسائر التي يتعرض لها المشروع جراء حوادث طارئة تسببت بتلف البضاعة أو حريق بعض عقارات المشروع دون مقابل كاف من التأمين أو الخسارة الناجمة عن إعادة بيع المحل التجاري."²

و بصيغة مختصرة يمكن تعريف الخسارة على أنها "معاملة الخسارة التي قد تتعرض لها المؤسسة على كونها عبء قابل للتخفيض من الأرباح المحققة في السنوات الموالية أو السابقة، و هو ما يسمح بتخفيف العبء الضريبي على المؤسسة"

2- شروط ترحيل الخسائر: ترتبط عملية الترحيل بتوفر مجموعة من الشروط من بينها:

(أ) - أن تكون الخسارة القابلة للترحيل ناتجة عن نقص حقيقي و مؤكد طال أصولا مملوكة للمؤسسة؛

(ب) - أن تكون الخسارة متصلة بالنشاط الممارس من طرف المؤسسة الخاضعة للضريبة؛

(ج) - ألا يكون هناك مقابل تحصل عليه المؤسسة كتعويض عن هذا النقص ك مبلغ تأمين³؛

(د) - لا يجوز خصم الخسارة التي لو كانت ربحا لما خضعت للضريبة.⁴

ثانياً. أشكال و أهمية ترحيل الخسائر و مآخذه: إن ما يزيد من أهمية ترحيل الخسائر كحافز ضريبي هو ذلك التنوع الذي تعرفه أشكاله، ما يضيف المرونة على طرق توظيفه:

1- أشكال ترحيل الخسائر: قد يأخذ ترحيل الخسائر الأشكال التالية :

(أ) - ترحيل الخسائر إلى الأمام : حيث يسمح التشريع الضريبي بترحيل الخسائر التي تصيب المؤسسة وتحميلها على أرباح السنوات اللاحقة، و قد يكون الترحيل محددًا بفترة زمنية معينة لا يسمح بعدها بترحيل الجزء المتبقي من

¹ عبد الحميد محمد الرفاعي، التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1971، ص 625.

² مختار عبد الحكيم طلبية، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1998، ص 293.

³ عبد الحميد محمد الرفاعي ، التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دراسة مقارنة، مرجع سابق.

- نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002، ص 154.

⁴ منى محمود أدلبي، مرجع سابق ، ص 158.

الخسائر إلى سنوات أخرى، و قد يكون مطلقا بحيث يسمح للمؤسسة بخصم الخسائر من أرباح السنوات اللاحقة إلى حين استهلاكها كليا؛

(ب) - **ترحيل الخسائر إلى الخلف** : بخلاف الطريقة السابقة يتم ترحيل الخسائر بمقتضى هذه الطريقة إلى السنوات السابقة لتحقق الخسائر، حيث تعامل حسابيا كأرباح وتحسب الضرائب المقابلة لها لتتمكن المؤسسة من إستردادها من الضرائب التي دفعتها خلال تلك السنوات ما يوفر للمؤسسة سيولة مالية. و لكن يثير هذا الترحيل بعض الصعوبات التطبيقية¹ على إعتبار أن ضرائب تلك السنوات قد دخلت ضمن إيرادات الميزانية العامة، مما يلقي بعبئها على حصيللة السنوات الحالية؛

(ج) - **ترحيل الخسائر في الاتجاهين معا** : يسمح التشريع الضريبي في هذه الحالة بتحميل الخسائر على أرباح السنوات السابقة لفترة زمنية محددة، فإذا لم تكف هذه الأرباح لاستهلاك الخسائر، يرحل ما تبقى منها ليخصم من أرباح عدد من السنوات اللاحقة.

يؤدي ترحيل الخسائر إلى الأمام أو الخلف إلى تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية، ذلك أنه كما دفعت المؤسسة الضرائب في سنوات الرواج وتحقيق المكاسب، فإنه ينبغي أن تعوض خلال سنوات الركود و الخسائر. كما تختلف فعالية ترحيل الخسائر كحافز ضريبي بحسب اتجاه الترحيل:

- فالترحيل إلى الأمام يمثل حافزا لجذب المؤسسات الاستثمارية الجديدة، و يشجع المؤسسات القائمة على توسيع طاقتها الإنتاجية من خلال اقتناء بعض الأصول الاستثمارية المتميزة؛
 - في حين يكون الترحيل إلى الخلف في صالح المؤسسات القائمة؛
 - أما الترحيل إلى الاتجاهين معا فيحقق مزايا البديلين السابقين معا.²
- 2- **أهمية ترحيل الخسائر**: تتجلى أهمية هذا العامل كمحفز للاستثمار في:

(أ) - **مساعدة المؤسسة على الاستمرار**: إن عملية الاستثمار محفوفة بإمكانية تعرض المؤسسة لخسائر بدل تحقيقها لأرباح، ما قد يؤدي إلى تصفيتها، لكن يمكن حملها على الاستمرار في نشاطها على أمل تحقيق أرباح في السنوات اللاحقة من خلال سماح التشريعات الضريبية بمعاملة هذه الخسائر كأعباء تخصم من أرباح السنوات اللاحقة، حيث يمثل ذلك عامل محفز للمؤسسة على أخذ قرار الاستمرار، فهو يمكنها من الاستفادة من الوفر الضريبي الناتج عن طرح الخسائر من الأرباح المحققة في السنوات الموالية، شريطة عدم تجاوز مدة الإطفاء التي يحددها التشريع؛

(ب) - **تشجيع أخذ قرار الاستثمار**: ترحيل الخسائر لا يشجع فقط المؤسسات القائمة على الاستمرار بل يشجع أيضا على أخذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات الجديدة، و يتفوق تأثير هذا الحافز على بقية الحوافز الأخرى التي تفقد قيمتها كليا بسبب تحقيق المؤسسات لخسائر في سنواتها الأولى،³ فتتعدم بذلك إستفادة المؤسسة من أي وفر ضريبي، و هو ما يشكل عامل تثبيط لإستثمارات المؤسسة بدل تشجيعها؛

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 160.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 208.

³ محمد إبراهيم محمود أحمد الشافعي، سياسة الاعفاءات الضريبية و أثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص 13.

ج) - المساهمة في تحقيق العدالة الضريبية: إن اعتماد هذا النوع من الحوافز تقتضيه قاعدة العدالة الضريبية و مصلحة الاقتصاد الوطني من خلال إعانة المؤسسات التي تتعرض لخسائر نتيجة ظروف خارجة عن إرادتها ، و السماح لها بترحيل هذه الخسائر و تحميلها على أرباح السنوات التالية أو السابقة.¹

3- مآخذ ترحيل الخسائر: على الرغم من أهمية هذا الحافز فإنه يعاب عليه:

أ) - إمكانية لجوء المؤسسات إلى الإفراط في إظهار الخسائر الوهمية في ظل ضعف الرقابة من طرف الإدارة الضريبية؛

ب) - تشجيع المؤسسات غير القادرة على المنافسة؛

ج) - طول مدة الترحيل قد تؤدي إلى نتائج مناقضة لتلك المستهدفة، فقد يؤدي إلى تقاعس المؤسسات القائمة عن الاهتمام بتحسين كفاءتها الإنتاجية.²

لذا يرى البعض ضرورة ضبط عملية ترحيل الخسائر عن طريق حصرها على المؤسسات الجديدة التي تخدم أهداف الخطط التنموية للبلد، وضرورة وجود إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة في مجال الرقابة و المحاسبة.³

ثالثا. تطبيقات ترحيل الخسائر في بعض البلدان: من بين الدول التي أقرت تشريعاتها الضريبية ترحيل الخسائر:

1- تطبيقات ترحيل الخسائر في التجربة الأمريكية: عند تعرض المؤسسة لخسارة بعد تحقيقها لربح في الأعوام الثلاثة الأخيرة، فإنه يمكنها ترحيل الخسارة و تحميلها على أرباح تلك السنوات، و يصبح لها الحق في استرداد جزء من أو كل الضرائب التي دفعتها خلال تلك الفترة، فإذا لم تكف أرباح تلك السنوات لتغطية الخسارة، يرحل ما تبقى منها حتى (15) سنة إلى الأمام.⁴

2- تطبيقات ترحيل الخسائر في التجربة الفرنسية: سمح التشريع الضريبي الفرنسي أيضا بترحيل الخسائر إلى الامام لمدة (05) سنوات بالنسبة للخاضعين للضريبة على إيرادات الأشخاص الطبيعية و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.⁵ و منذ 1985 سمح هذا التشريع للمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بترحيل الخسائر إلى الخلف و خصمها من أرباح السنوات السابقة لمدة ثلاث سنوات فقط وفقا للضوابط التالية:⁶

- قصره على الأرباح الخاضعة للضريبة حسب المعدل العادي (33,33%)، و من ثم لا يسري الترحيل على الأرباح التي تخضع لمعدل مخفض من الضرائب كالأرباح الرأسمالية؛⁷

- السداد الفعلي للديون الضريبية؛

¹ السيد عبد المولى ، الوسيط في التشريع الضريبي المصري ، مطبعة جامعة القاهرة، 1988، ص 217.
- نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 155 .

- حيدر عبد المطلب البكاء، مرجع سابق ، ص 161.
² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، مرجع سابق، 2007، ص 381.

³ عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 371

- نزيه عبد المقصود مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 159 .

⁴ J. RONNIE DOVIS et C. W MEYERS, principales of public finance, 1983, p204.

- المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 143 .

⁵ JEAN-YVES MERCIER et BERNARD PLAGNET , les impots en France , édition francis lefevre, 1995, p 64-65.

⁶ Maurice cozian ,précis de fiscalité des entreprises, éd Litec, paris, 1995, p 270.

- Christian schoenauer, fondamentaux de la fiscalité- techniques et applications- , 6^{eme} ed, ed ESKA, PARIS, P 101.

- Patrick Mykita, chérif -jacques allali, fiscalité de L'entreprise, 8^{eme} éd, éd Foucher, paris, 1999, p 130-135.

⁷ مختار عبد الحكيم طلبية، مرجع سابق، ص 297.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 159.

- سريان الترحيل على الأرباح غير الموزعة فقط.

3- تطبيقات ترحيل الخسائر في التجربة الأردنية: سمح التشريع الضريبي الاردني بترحيل الخسائر إلى الامام منذ القانون الضريبي لسنة 1964 على أن لا يتجاوز مقدار الخسارة القابلة للخصم من إيرادات السنة التي رحلت إليها نسبة 50% من الدخل الخاضع للضريبة، قبل أن يلغى هذا القيد بموجب قانون الضرائب لسنة 1985 لتصبح عملية ترحيل الخسائر تخضع للضوابط التالية¹:

- احتفاظ المكلف بحسابات منظمة؛

- الترحيل مسموح به إلى الامام فقط و لمدة (06) سنوات متعاقبة؛

- لا يجوز ترحيل الخسارة إلا إذا كان الدخل المحقق خلال السنة التي حصلت فيها الخسارة لا يغطي الخسارة كاملة، و من ثم يرحد الفرق فقط؛

- يستفيد من حق الترحيل المؤسسة التي تحققت الخسارة باسمها.

و قد أثرت هنا إشكالية المؤسسات العامة المخصصة، حيث هناك من رأى بضرورة اتفاق الأطراف على تحديد الخسائر مع الحق في ترحيلها من قبل المشتري مع تحديد الوضع الضريبي لها استنادا إلى قيمة الموجودات و الديون و الإلتزامات بتاريخ الخصخصة²، كما يمكن أن تثار هنا أيضا إشكالية المؤسسات التي يتم التنازل عليها لمستثمرين جدد فيما إذا كان من حقهم الاحتفاظ بحق ترحيل الخسائر أو معاملتها كمؤسسات جديدة من قبل التشريعات الضريبية. و هنا نرى ضرورة ربط الخيار بالأهمية الاقتصادية و الاجتماعية للمؤسسة و حظوظ نجاحها و جدية المستثمر.

الفرع الرابع: معايير تحديد التكاليف الواجبة الخصم و تطبيقاتها في بعض الدول.

تعد من العناصر التي تثير النزاعات بين الإدارة الضريبة و المؤسسات، فبينما تعمل المؤسسة على تخفيض خصومات أكثر تحت مسمى التكاليف، تحاول الإدارة الضريبة تضيق تلك الخصومات للتقليل من خسارة الموارد الضريبية، و ما يؤزم الوضع أكثر هو عدم قدرة التشريعات الضريبية على وضع تعريف دقيق للتكاليف التي يتطلبها كل نشاط، فقد يكون من المستحيل عمليا توقع جميع التكاليف التي يتطلبها النشاط الصناعي أو التجاري. لذلك تحاول هذه التشريعات في الغالب تضمين موادها تعدادا لبعض هذه التكاليف على سبيل المثال، بعد تحديدها المبدأ العام الذي يُتكم إليه أثناء خصم التكاليف أو الشروط التي تراها مناسبة لقابلية التكاليف للخصم.

أولا. آليات تحديد التكاليف الواجبة الخصم: اتبعت الدول عمليا أحد اتجاهين³ أو كليهما معا:

1- تحديد التكاليف و فقا لبعض المعايير: يعتمد هذا الاتجاه على وضع معايير معينة لتحديد أي النفقات تعتبر عبئا على الربح، لتكون قابلة للخصم عند تحديد وعاء الضريبة، و عرف هذه التوجه في حد ذاته ثلاثة اتجاهات هي:

¹ سالم محمد سلمان المفلح، تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الاردني، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 1990، ص 370-375.

- نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 158-159.

² Mintz jack.M & chen Dunjie & Zerotheos Evangelia, Taxing issues with privatization, A checklist, polisy research working paper N (2348), World bank, May 2000, p 10.

³ مختار عبد الحكيم طلبه، مرجع سابق، ص 246.

أ) - اتجاه يعتمد معيار المفهوم الموسع للتكاليف: يعطي صفة قابلية الخصم لكل نفقة ارتبط و جودها بوجود المؤسسة، و تستخدم لتسيير أعمال المؤسسة و المحافظة على قدرتها الإنتاجية، و إن لم تكن مساهمة بشكل مباشر في تحقيق الربح أو المحافظة عليه. و يرر أصحاب هذا الاتجاه توسعهم في مفهوم النفقة واجبة الخصم بكون أن الضريبة تفرض على كل الأرباح بما فيها الصافية و الرأسمالية و العرضية، و من ثم و جب أن تشمل التكاليف كل ما دفع للحصول على كل تلك الأرباح؛

ب) - اتجاه يعتمد معيار المفهوم الضيق للتكاليف: بخلاف الاتجاه الأول يعتمد هذا الاتجاه مبدأ اللزوم و الضرورة لذا فهو يقصر التكلفة القابلة للخصم على النفقات اللازمة و المساهمة بشكل مباشر في تحقيق الربح، و بالتالي يُضيق من مجال التكاليف المخصومة ما جعله محل انتقاد، كونه يخرج من دائرة القابلية للخصم بعض التكاليف التي يتوجب خصمها حتى و إن كانت غير لازمة لإنتاج الربح او المحافظة عليه مثل الخسائر؛

ج) - اتجاه يعتمد معياراً وسطاً: يعتمد مبدأ الوضع المعتاد و من ثم تكون التكلفة واجبة الخصم إذا كان استخدامها يعد شائعاً أو اعتيادياً في النشاط الذي تزاوله المؤسسة، و استناداً لوضع كافة المؤسسات العاملة بالنشاط ذاته والقطاع ذاته، و يفرق هذا الاتجاه بين التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الدخل و بين استعمال الدخل بعد الحصول عليه، فهذا لا يخصم لعدم ارتباط دفع التكاليف بممارسة النشاط وتحقيق الدخل.¹

2- شروط قابلية التكاليف للخصم من الوعاء الضريبي و مشكلات تحديدها: تضع كثير من التشريعات الضريبية شروطاً محددة على ضوئها تتحدد قابلية النفقة للخصم من وعاء الضريبة من عدمه.

- أ) - شروط قابلية التكاليف للخصم من الوعاء الضريبي: ترتبط هذه الشروط عادة بما يلي:
- اللزوم لتسيير نشاط المؤسسة و المحافظة على قوتها الإنتاجية، و المعقولية و عدم المبالغة فيها؛
 - مؤكدة و حقيقية، فلا تُخصم النفقات الاحتمالية؛
 - أن تكون كلفة في سبيل الحصول على ربح خاضع للضريبة، أما إذا كانت بهدف الحصول على إيرادات غير خاضعة للضريبة فلا تعد تكاليف واجبة الخصم و إنما استعمالاً للدخل؛
 - مؤيدة بوثائق ثبوتية، و مستحقة و لو لم تدفع بعد؛
 - أن تدفع في سبيل تسيير الاستغلال الجاري و ليس بهدف الحصول على أصول جديدة للمؤسسة أو بقصد زيادة القوة الإنتاجية للأصول القديمة، لأن تحميل هذا النوع من النفقات يتم بصفة تدريجية من خلال الاهتلاك.
- ب) - مشكلات تحديد شروط قابلية التكاليف للخصم من الوعاء الضريبي: الاتجاه الغالب في مختلف التشريعات الضريبية هو تعداد بعض النفقات القابلة للخصم على سبيل المثال، و قد يتبع ذلك بتعداد للتكاليف غير واجبة الخصم. و ينجم عن عدم التحديد الدقيق لمفهوم الكاليف القابلة للخصم جملة من المشكلات منها:

¹ Taxation and international capital flows , Asymosim of OECD and non OECD countries, OECD, 1990, p 172.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 134.

- اتساع مجال القياس ومن ثم مجال الاجتهاد، ما يمثل مجالا خصبا للتعسف في حق المؤسسات من جهة، و المحاباة و الفساد من جهة أخرى؛

- اتساع حالات التهرب الضريبي، و كثرة المنازعات الضريبية.¹

لذا ينبغي تجنب هذه المشكلات بوضع معايير دقيقة لتحديد قابلية التكاليف للخصم، و التقليل قدر الإمكان من مساحات الاجتهادات الشخصية لتحديد القابلية للتخفيض مع توخي الموضوعية و المنطقية، حتى لا تحرم المؤسسة من خصم تكاليف تحملتها بصفة فعلية من جهة، و لا تضيق موارد على خزينة الدولة من خلال حالات تهرب ضريبي تحت مسمى التكاليف القابلة للخصم من جهة أخرى.

ثالثا. تطبيقات خصم التكاليف في بعض البلدان: يمكن الإشارة إلى المعايير التي اعتمدها التشريعات الضريبية لبعض الدول في هذا المجال فيما يلي:

1- تطبيقات خصم التكاليف في التجربة الماليزية: تحدد قائمة النفقات القابلة للخصم في التشريع الضريبي الماليزي و تُضمن في قانون الضرائب على الدخل و تشمل على وجه الخصوص (الاعلان عابر القارات، أبحاث تطوير أسواق التصدير، تكلفة الأبنية المعدة لتدريب العمال المتقنين من دولة لأخرى...) و تعد قابلية الخصم هذه بمثابة حوافز تستفيد منها كل من المؤسسات الصناعية و الزراعية المنتجة لسلع محفزة أو أنشطة محفزة، كما تستفيد منها السياحة بخصوص التكاليف الناجمة عن التنشيط العابر للقارات لغرض سياحي.

و يمكن خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة وفق ما يلي:

أ) - **النفقات المرتبطة بترقية الصادرات:** ضمت النفقات القابلة للخصم المرتبطة بهذا القطاع مايلي:

- النفقات الهادفة لترقية الصادرات و الترويج للبضائع عبر المحيطات؛

- نفقات الاعلانات لمصلحة الترويج لصادرات ماليزية (مع اشتراط أن يكون 70% من مالكي المؤسسة ماليزيين) و بالنسبة للمؤسسات الصناعية يجب أن تحقق منتجاتها مستوى عاليا.

ب) - **النفقات المرتبطة بترقية القطاع الصناعي:** ارتبطت المعايير في هذا المجال على قابلية تخفيض ما يلي:

- نفقات برامج تأهيل و تدريب و إعداد العمالة لفائدة المؤسسات الصناعية لما يترتب عن ذلك من تطوير للمهارات و للعمليات الانتاجية، و المؤسسات المرتبطة بصناعة السياحة؛

- التعويضات المدفوعة للعمال المعوقين حركيا أو عقليا و العاملين بقطاع الصناعة؛

- رسوم الشحن و النقل للبضائع التي تنقل لمصلحة الصناعات المتوطنة في مناطق محددة (مثل شركات الأخشاب في sabah).

ج) - **النفقات المرتبطة بترقية قطاع البحث و التطوير :** تشمل قابلية التخفيض، النفقات المدفوعة لمصلحة البحث المصرح به من وزارة المالية لمصلحة المؤسسات البحثية؛

¹ عبد الحفيظ عبد الله عيد، المعاملة الضريبية لفروع الدخل في اطار الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، 1995، ص 141. راجع: موفق سمير المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه منشورة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص 238.

الملاحظ على التجربة الماليزية في مجال استخدام سياسته التحفيز الضريبي بأدواتها المختلفة هو الانسجام و التوافق مع سياسة الدولة الهادفة إلى:

- تشجيع رأس المال البشري، و تحقيق مزيدا من التطوير و التكنولوجيا؛
 - دعم التوجه التصديري للبلاد؛
 - دعم قطاعات محددة ترى الدولة ضرورة حفرها بما يتلاءم مع سياسة الدولة التنموية و أهمها الصناعة و السياحة.¹
- 2- تطبيقات خصم التكاليف في التجربة التركية: أبرز النفقات التي يسمح التشريع الضريبي التركي بتخفيضها عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:
- أ) - النفقات المرتبطة بترقية قطاع البحث و التطوير: تمثلت النفقات المسموح بخصمها في تخفيض 40% من نفقات المؤسسة على البحث و التطوير من الوعاء الضريبي؛
- ب) - النفقات المرتبطة بنشاط المؤسسة: شملت أيضا نفقات تسهيل أموال المؤسسة و اندماجها، و تكاليف الشروع في العمل الإنتاجي، و اهتلاكات الأصول الثابتة؛
- ج) - النفقات المرتبطة بتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية و الثقافية و الرياضية: و شملت النفقات التالية:
- الهبات لفائدة المؤسسات الحكومية و الجمعيات بما لا يتجاوز 5% من الأرباح السنوية؛
 - كل الهبات لمصلحة الهيئات الثقافية و الفنية، و تشييد حضانات الأطفال و الاستراحات و مراكز إعادة التأهيل؛
 - الانفاق على الأنشطة الرياضية للهواة و 50% من هذه النفقات بالنسبة للأنشطة الرياضية للمحترفين؛
- د) - النفقات المرتبطة بترحيل الخسائر: ترحيل الخسائر إلى الأمام لمدة خمس سنوات، و تقييد إسقاط خسارة تجارة أو صناعة ما من الأرباح المستقبلية لنفس الصناعة أو التجارة، و هذا ما قد يصطلح عليه بتخصيص الترحيل.
- هـ) - النفقات المرتبطة بالتمويل و مساهمات المؤسسة في الضمان الاجتماعي و الضرائب: حيث يسمح بخصم:
- المساهمات لمصلحة الضمان الاجتماعي، و فوائد القروض؛
 - الضرائب و الرسوم التي تدفعها المؤسسة في اطار مزاولتها نشاطها².
- الفرع الخامس: النظام الضريبي العام المحفز على الاستثمار.
- يعد النظام الضريبي العام المحفز على الاستثمار أهم العوامل التي يمكنها المساهمة في تهيئة مناخ الأعمال الجاذب للاستثمار، لأن التحفيز الضريبي مهما طال مدة تطبيقه فهو سياسة تتميز بالطابع المؤقت.
- أولا. التعريف بالنظام الضريبي المحفز على الاستثمار: إن طبيعة هيكل النظام الضريبي في حد ذاته يمكن أن تجعل منه عامل تحفيز للاستثمار حتى في حالة عدم اعتماده أساليب التحفيز المذكورة سابقا، و ذلك بسبب تأثير مكوناته على جاذبية مناخ الاستثمار³:

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 237-238.

² نفس المرجع، ص 242.

³ Higgins Benjamin , Economic development, problems principles and policies, ww Norton and company, INC New York, 1968 , p 523.

- 1- الخيارات الضريبية المتعلقة بتحديد هيكل النظام الضريبي: ينبغي تصميم نظام ضريبي قائم على منظومة ضرائب ذات أثر إيجابي على تشجيع الاستثمار، مع دراسة كل الخيارات الضريبية الممكنة، والتي من بينها هل يتم الاعتماد على:
 - أ) - الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة؛
 - ب) - الضرائب النوعية أو الضرائب الموحدة على الدخل؛
 - ج) - الضرائب على رأس المال أو الضرائب على الدخل؛
 - د) - الضرائب على الاستهلاك أو الدخل؛
 - هـ) - الضريبة الموحدة أو الضرائب المتعددة؛
 - و) - نسبة الضرائب أو تصاعديتها أو تنازليتها.
- 2- أثر الخيارات الضريبية على قرار الاستثمار: إن كل خيار من الخيارات السابقة له تأثير مختلف على قرار الاستثمار وتوجيهه سواء بشكل مباشر أو غير مباشر¹:
 - أ) - فالضريبة الموحدة تضع الأنشطة الاقتصادية في مستوى واحد، ما يشجع الأنشطة الخدمية أكثر من الأنشطة الإنتاجية؛
 - ب) - الضرائب على الدخل دوناً عن رأس المال تؤدي إلى الاكتناز بعيداً عن الاستثمار؛
 - ج) - إن نظام التدرج الضريبي الذي يعد أهم أدوات تحقيق العدالة الضريبية هناك من رأي² فيه تحميل المجتمع أعباء أعلى من ذلك الذي لم يساهم في عملية التنمية.ثانياً. خصائص النظام الضريبي المحفز على الاستثمار: لكي يكون النظام الضريبي أكثر جاذبية للاستثمار، ينبغي أن تتحقق فيه مجموعة من الخصائص، منها:
 - 1- بساطة و استقرار القوانين و معقولية المعدلات: فهذه العوامل تساهم في تخفيض كلفة الامتثال الضريبي:
 - أ) - بساطة و استقرار القوانين: لكي يكون النظام ضريبي واضحاً و قادراً على التأقلم مع متغيرات محيطه، فهو جزء من نظام قانوني متكامل و منظومة اقتصادية كلية. و بذلك تتمكن المؤسسة من تكييف أوضاعها مع إلتزاماتها الضريبية دون التعرض لصدمات التغيرات المفاجئة و المتواصلة في التشريع الضريبي؛
 - ب) - معقولية المعدلات: حيث تلعب دوراً مهماً في تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات و تشجيعها على الاستثمار، فحجم العائد الصافي للاستثمار يتوقف بشكل كبير على معدلات الضريبة.
 - 2- كفاءة الإدارة الضريبية و نزاهتها و تطورها: إن إدارة بهذه المواصفات تؤدي دوراً مهماً في تفعيل تطبيق القوانين الضريبية، و تكريس احساس المستثمرين بعدالة تطبيق النظام الضريبي حقوقاً و التزامات.
 - 3- فعالية الرقابة الجبائية و إدارة المنازعات: فالخزم في تطبيق العقوبات جراء عدم التقيد بالقوانين و الإلتزامات، و الكفاءة في الفصل في النزاعات، من أهم الضمانات المرغوب توفرها في بيئات الأعمال من قبل المستثمرين.
 - 4- بساطة طرق التحصيل: يتحقق ذلك باختيار طرق التحصيل التي تخفف من عبء الضريبة على المستثمر، و بذلك يساهم النظام الضريبي في تحفيز الاستثمار و ليس تثبيطه.

¹ Douglas Hearth & Janisk.k, contemporary investment security and portfolio analysis, Harcourt , INC, USA, 2001, p 10-11 .

² منى محمود أدلبي، مرجع س ، ص 123..

المبحث الثالث: فاعلية التحفيز الضريبي في توجيه و تشجيع الاستثمار بين الانصار و المعارضين.

تباينت المواقف بخصوص تأثير الحوافز الضريبية على قرار الاستثمار و توجيهه بما يتماشى مع أهداف الدولة المانحة لهذه الحوافز، بين معارضين لا يرون جدوى من هذه السياسة أو التأثير المحدود لها و مؤيدين يرون فيها فعالية كبيرة . و حاول كل اتجاه دعم موقفه بحجج استندت في معظمها الى نتائج توصلت اليها بعض الدراسات النظرية و الاستبيانات التي قام بها بعض الباحثين و الهيئات، لذا سوف نتعرض إلى ذلك من خلال المحاور التالية:

- **المطلب الأول:** الآراء المؤيدة لفاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار؛

- **المطلب الثاني:** الآراء المعارضة لفاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار؛

- **المطلب الثالث:** مرجعية الاختلاف حول فاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار.

المطلب الأول: الآراء المؤيدة لفاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار.

إن أكثر ما استند عليه المؤيدون لسياسة التحفيز الضريبي هي المنافع المتعددة المتولدة عن استخدام هذه السياسة بالنسبة للمؤسسة و الخزينة العمومية في ذات الوقت، و ذلك ما نتناوله من خلال العنصرين التاليين:

- **الفرع الأول:** منافع المؤسسة المرتبطة بسياسة التحفيز الضريبي؛

- **الفرع الثاني:** منافع الخزينة العمومية المرتبطة بسياسة التحفيز الضريبي.

الفرع الأول: منافع المؤسسة الاقتصادية المرتبطة بسياسة الحوافز الضريبية.

تمثل الآثار الايجابية لسياسة التحفيز الضريبي على استثمارات المؤسسة بنظر مؤيديها في كونها وسيلة مهمة لمعالجة بعض المشكلات الضريبية بالنسبة للمؤسسة كظاهرة الازدواج الضريبي، كما أنها وسيلة لزيادة الحافز على العمل و الادخار، و التأثير المباشر على عائد الاستثمار و كلفة تمويله و مستوى تنافسيته.

أولاً. الحوافز الضريبية وسيلة لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي: يعد الازدواج الضريبي أحد العوامل الكابحة للاستثمار بنوعيه المحلي و الأجنبي على السواء، كونه يؤدي إلى تحميل المؤسسة عبئاً ضريبياً إضافياً، الأمر الذي قد يؤدي إلى تثبيط توجهها الاستثماري. لذلك يُعد العمل على تجنب هذه الظاهرة بمثابة حافز ضريبي لتشجيع الاستثمار نتيجة النفع الذي تحققه المؤسسة من خلال زيادة أرباحها، و النفع الذي تحققه الدولة نتيجة تزايد حجم الاستثمارات المحلية و الأجنبية داخلها. و تختلف أدوات مواجهة هذه الظاهرة بحسب شكل الإزدواج فيما اذا كان محلياً أم دولياً.

1- أثر الازدواج الضريبي على المؤسسة: أبرز أوجه الازدواج الضريبي الذي تعاني منه المؤسسات ذلك الازدواج الناجم عن المعاملة الضريبية المختلفة بين شركات الأموال و شركات الأشخاص، حيث ينتج عن ذلك خضوع شركات الأموال الازدواج ضريبي واضح، نتيجة خضوع أرباح هذه الشركات للضريبة تحت تسمية الشركة، ثم خضوع الأرباح الموزعة على المساهمين للضريبة مرة أخرى، و هذا ما يتولد عنه العديد من الآثار السلبية على الاستثمار و الانتاج، من بينها:

أ)- زيادة العبء الضريبي على شركات الأموال بالمقارنة بشركات الأشخاص: الأمر الذي قد يؤدي إلى إعادة توزيع الموارد بين القطاعين بشكل لا يتسم بالكفاءة الاقتصادية، نتيجة توجه الجزء الأكبر من الموارد الاقتصادية نحو قطاع شركات الأشخاص؛

(ب) - المساس بمبدأ العدالة الضريبية: فالعدالة الضريبية الأفقية تقتضي معاملة المؤسسات التي تحقق نفس القدر من الأرباح معاملة ضريبية متماثلة بغض النظر عن طبيعتها القانونية، و هو ما تفتقده المعاملة الضريبية التي ينجم عنها ازدواج ضريبي بالنسبة لشركات الأموال؛

(ج) - المساس بمبدأ حرية اختيار الهيكل التمويلي و قرار الاستثمار: إن فرض ضرائب على شركات الأموال بشكل مستقل عن المساهمين يؤدي إلى:

- عدم تشجيع هذا النوع من الشركات، فتضيق معه منافع وجود هذا النوع من الشركات، و يشجع الشركات المرتبطة بأدوات التمويل عن طريق الديون (السندات) على حساب شركات الأسهم. و هذا ما يعتبره البعض تشوها كونه يؤثر على حرية اختيار الهيكل التمويلي للمؤسسة؛
- يؤثر على قرارات المؤسسة بحيث تتحيز للاستثمارات الأقل مخاطرة نسبيا بغض النظر على نوعيتها و اثرها الاقتصادي ما يشكل خسارة اقتصادية، كما قد تؤدي إلى زيادة مخاطر الافلاس نتيجة تفضيل التمويل بالدين؛
- قد تدفع لحالات تهرب ضريبي لعوائد الأسهم؛

- هي ليست في صالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المبتدئة التي يتعسر عليها التمويل بالقروض.¹
- 2- آليات مواجهة الازدواج الضريبي: تنوعت آليات تجنب الازدواج الضريبي تبعا لنطاق حدوثه:

(أ) - على المستوى المحلي: فبعض الدول تمنح خصما ضريبيا بشأن الأرباح الموزعة مثل أستراليا و المكسيك و فرنسا، و دولا تخضع الأرباح الموزعة للضرائب بمعدلات مخففة مثل ألمانيا، في الوقت الذي تعفى الأرباح الموزعة من ضرائب الدخل الشخصي بصفة كلية في بعض الدول كالليونان.² و هناك من يقترح لتفادي هذا النوع من الازدواج الإدماج الكلي أو الجزئي للضريبتين.³

(أ) - الإدماج الكلي: يقوم على:

- إلغاء ضريبة الشركات كلية و إخضاع حاملي الأسهم لضرائب الدخل الشخصي على أساس المفهوم الشامل للدخل (أرباح الشركات إضافة إلى المكاسب الرأسمالية التي تتحقق على قيمة السهم)؛
- فرض الضريبة على أرباح الشركات بنفس المعدلات التي تخضع لها دخول الأشخاص الطبيعية مع إعفاء الأرباح الموزعة و المكاسب الرأسمالية لأسهم الشركة من ضريبة الدخل الشخصي.

(أ) - الإدماج الجزئي: يأخذ هذا الادماج الأشكال التالية:

- خصم جزء من أرباح الشركات (التي توزع كحصص أسهم) مقابل دين ضريبة الدخل؛
- تطبيق نظام المعدل الضريبي المزدوج من خلال فرض ضريبة على الأرباح الناتجة عن حصص الأسهم الموزعة بمعدل يقل عن الضريبة المفروضة عن الأرباح المحتجزة؛
- منح حاملي الأسهم ائمانا بمقدار ضرائب الشركات المدفوعة، و هذا يقلل دين ضريبة الدخل الشخصي عليهم.

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 284.

² OECD , challenges for tax policy in OECD countries, OECD, economic outlook 69, june, 2001, p 175.

³ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 285-286.

ب)- على المستوى الدولي: تتم مواجهته من خلال الاتفاقيات الضريبية الدولية الهادفة لتشجيع الاستثمار نظرا للمصلحة المشتركة بين الدول النامية و الدول المتقدمة المصدرة لرؤوس الاموال، فمصلحة هذه الأخيرة قد تدفعها إلى استخدام حتى نظاما أحادية الجانب للحد من الازدواج الضريبي من بينها:¹

ب-أ)- نظام الإعفاء: تبعا لهذا النظام، يتمتع الإيراد الخارجي لرأس المال بالإعفاء الكلي من الضريبة في دولة المستفيد و يخضع للضريبة في الدولة التي تحقق فيها فقط. إن نظام كهذا يشجع على تدفق الاستثمارات الاجنبية خاصة في حالة توفر المناخ الاستثماري الملائم في الدول الراغبة في استقبال تلك الاموال. و تعد هولندا و كندا و سويسرا من الدول التي طبقت هذا النظام بهدف تشجيع انتقال الاستثمارات الاجنبية،² و يعتبر هذا النظام الأكثر تشجيعا لتدفق الاستثمارات الاجنبية.

ب-ب)- نظام خصم الضريبة الأجنبية: تُعامل الإيرادات الخارجية بمقتضى هذا النظام معاملة ضريبية مماثلة للإيرادات المحققة في الداخل، مع خصم الضريبة الاجنبية المدفوعة في الخارج من الإيراد المحقق في الخارج، ومن ثم تضاف الأرباح المحققة في الخارج على الأرباح المحققة في الداخل و معاملة الضريبة المدفوعة في الخارج كعبء قابل للخصم من الوعاء الضريبي في البلد الام. و يعد هذا النظام أقل تشجيعا لتدفق الاستثمارات الاجنبية، لأنه يضمن تجنباً جزئياً فقط للازدواج الضريبي. و قد أخذت بهذا النظام كل من ايرلندا، النرويج، و السويد؛³

ب-ج)- نظام دين الضريبة الأجنبية: يتم في ظل هذا النظام إخضاع الإيرادات المحققة في الخارج للضريبة شأنها شأن الإيرادات المحققة في الداخل، ثم يخصم مقدار الضريبة المدفوعة في الخارج من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة، و من ثم تعامل الضريبة المدفوعة في الخارج بمثابة دين للمؤسسة لدى خزينة البلد الأم. و إن كان هذا النظام يعمل على تلافي الازدواج جزئياً، فإن الامر يتوقف على مدى إرتفاع معدل الضريبة الأجنبية بالمقارنة بمعدل الضريبة المحلية، و الشروط التي توضع للسماح بخصم الضريبة الأجنبية من حصيللة الضريبة المحلية؛

ب-د)- نظام السعر الضريبي المخفف: تخضع الإيرادات الأجنبية بحسب هذا النظام في البلد الأم إلى سعر ضريبي مميز يقل عن السعر الضريبي المطبق على الربح المحقق في الداخل.

نشير إلى أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و إن كانت تتميز بمحلية أنشطتها لعدم قدرتها على تدويلها في الغالب، فإن تدفق الاستثمارات الاجنبية إلى البلد الذي تنشط فيه يعتبر عامل مهم لترقية أنشطتها، لا سيما عند اعتماد تلك الاستثمارات التي تتميز عادة بكون حجمها على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من خلال الاشغال من الباطن أو في تزويدها بالمواد الوسيطة التي تحتاجها في أنشطتها. الأمر الذي يقتضي من التشريعات الضريبية الهادفة إلى تنمية الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة العمل على تجنب الازدواج الضريبي بنوعيه، لأن ذلك يساعد على تهيئة المناخ

¹ السيد عبد المولى، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية، دار النهضة العربية، 1990، ص 16-19.

- نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، 2002، ص 233.

² P 16. OECD. Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement , paris, 1965.

- نزيه عبد المقصود، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 234.

³ OECD. Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement, op-cit P 16.

الاستثماري الملائم لهذا النوع من المؤسسات، و لا يجب النظر إلى أن منع الازدواج الضريبي الدولي هو في صالح الاستثمارات الكبيرة الحجم فقط كونها المعني الأول بالاستثمار الأجنبي.

ثانيا. الحوافز الضريبية وسيلة لزيادة الحافز على العمل و الادخار: رغم أن الاتجاه السائد هو أن التخفيض في المعدلات الضريبية يعد بمثابة الحافز على الادخار و الاستثمار للإسهام في نمو الاقتصاد، غير أن هناك بعض الآراء تتبنى وجوهات نظر تخالف هذا الاتجاه بسبب تفرقتها بين أثر انخفاض معدلات الضرائب الحدية و أثر انخفاض الضرائب المتوسطة¹ من جهة، و طبيعة الادخار ما إذا كان خاصاً أو عاماً من جهة أخرى²:

1- ذهب البعض إلى أن تخفيض معدلات الضرائب سيزيد من الحافز على العمل و الادخار، غير أن بعض الدراسات انتهت إلى تواضع أثر انخفاض المعدلات الضريبية الحدية بالنسبة للنشاط الاقتصادي المستقبلي كونها ستعمل على تخفيض الادخار الوطني، و بالتالي فإن معدلات ادخار حكومية مرتفعة ستؤدي لمعدل استثمار مرتفع؛

2- ينما رأى البعض أن التخفيضات الضريبية قد تزيد الادخار الخاص و تحفز على العمل. إلا أنها ستثبط فيما بعد العمل و ستخفض الإنتاجية نتيجة تزايد عائد ما بعد فرض الضريبة، لأنه من المحتمل أن يُخفف العاملون عملهم كونهم سيحققون نفس الدخل بطاقة عمل أقل³؛

3- عارض البعض الرأي السابق كونه يخلط بين مفهومي المعدلات الضريبية الحدية و المتوسطة⁴ و بالتالي بين الآثار الآتية و الآثار على المدى البعيد التي تشمل زيادة العمل و الاستثمار و الإبداع و المخاطرة. فلا يمكن القول أن الأفراد سيستخدمون التخفيضات الضريبية الحدية للتمتع بوقت الفراغ و العمل بشكل أقل لأن الممولين لن يتلقوا الزيادة في الدخل (ما بعد دفع الضريبة) مباشرة، حتى يقال أنهم سيعملون بشكل أقل ما دامت المعدلات المتوسطة للضريبة على حالها. و الطريقة الوحيدة عندئذ للحصول على الدخل الإضافي هو زيادة العمل و الانتاج، فالنظام الضريبي الذي يعاقب الدخل الإضافي لا بد أنه يعاقب أيضاً زيادة الانتاج و النمو الاقتصادي.

ثالثاً. أثر الحوافز الضريبية على دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية: تكتسي دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية أهمية كبرى بالنسبة للمؤسسة و الدولة على السواء، فهي تسمح بوضع تصور مستقبلي للمشروع يمكن المؤسسة من معرفة قدرة المشروع على تحقيق الربح المتوقع، معدل الفائدة على الأموال المستثمرة، و فترة استرداد رأس المال المستثمر في المشروع. أما بالنسبة للدولة فهي ضرورية لتحديد أولويات المشروعات و مدى سلامتها. و تعد الضريبة من العوامل الحاسمة في هذه الدراسة كونها تؤثر بشكل مباشر على تقييم المشروعات و من ثم على قرار الاستثمار، و يتم هذا التأثير من خلال:

1- أثر الحوافز الضريبية على التدفقات النقدية: أمام تعدد أساليب تقييم المشروعات الاستثمارية من طريقة فترة الاسترداد، طريقة متوسط العائد على الاستثمار، طريقة صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، و طريقة دليل

¹ معدل الضريبة المتوسط هو نسبة الضريبة إلى إجمالي الدخل، أما معدل الضريبة الحدي فهو نسبة الضريبة على الدخل الإضافي.
² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 289-293.

³ Orszag petre, Marginal tax rate reduction and the Economy- what would be the long-term effects of the bush tax cut, center on budget and policy priorities. See www.cbpp.org/3-15-oltax.pdf.washington.

⁴ Reynolds Alan, Marginal tax rates, the concise encyclopedia of economics the library of economics and liberty, p 1.

الربحية،¹ تبقى الضريبة على الأرباح من العوامل الرئيسية المؤثرة على دراسة جدوى المشروعات و من ثم المفاضلة بينها، و يأخذ هذا الأثر اتجاهين هما:

أ- تأثيرها على التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة، حيث تمثل الضريبة عامل انقاص للتدفقات بمقدار تلك الضريبة؛
ب- تأثيرها على توقيت التدفقات النقدية بحسب طريقة الاهتلاك المستخدمة عند تحديد الوعاء الضريبي، حيث يتوقف مقدار الضريبة على قيمة قسط الاهتلاك الذي يُسمح بخصمه من وعاء الضريبة طبقا للقانون.
إن التدفقات النقدية المتوقعة من المشروعات قبل الضريبة كثيرا ما تتأثر بخصم الضريبة منها، و كثيرا ما يكون الفرق في التدفقات بعد خصم الضريبة أقل من الفرق قبل خصم الضريبة، ما يكون سببا في رفض مشروعات استثمارية كانت تعتبر مقبولة قبل خصم الضريبة.²

2- أثر الحوافز على المعدل الفعلي للضريبة : يقصد بالمعدل الضريبي الفعلي ذلك المعدل الذي يقيس الأثر الكلي للنظام الضريبي على المشروع الاستثماري الجديد في حالة الإلتزام الكامل من قبل المؤسسة.³

لذلك فهو يشمل إضافة إلى المعدل الاسمي جوانب عديدة للنظام الضريبي تتمثل في الضرائب المباشرة الأخرى، الإعفاءات الضريبية، كفاءة الإدارة الضريبية، أسس المعالجة الضريبية، و غيرها من العوامل الأخرى التي تمكن من الوقوف على الأثر الحقيقي للضريبة على المؤسسة. لذلك هناك من عرفه على أنه " مؤشر مختصر لكل الأعباء الضريبية المفروضة من قبل النظام الضريبي على الاستثمارات الجديدة في مناخ اقتصادي معين".⁴

لذا فإن اعتماد المعدل الاسمي كمؤشر للحكم على انخفاض أو ارتفاع المعدلات الضريبية قد يجانبه الصواب خاصة عند المقارنات بين الدول، ما يعني أن أهمية الحوافز الضريبية لا تكمن في تخفيض المعدل الاسمي للضريبة فقط، و إنما تساهم في تخفيض مخاطر الاستثمارات و زيادة ربحيتها؛ و بالتالي تساهم في تخفيض المعدل الفعلي للضريبة من خلال الإعفاء من الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة أو من خلال الأدوات الأخرى للتحفيز الضريبي.

رابعا. التأثير على طريقة تمويل المؤسسات و كلفتها: يتوقف قرار الاستثمار بشكل كبير على قدرة المؤسسة على الحصول على رؤوس الأموال اللازمة من المصادر المختلفة، حيث تلعب الضريبة دورا حاسما في المفاضلة بينها و تخفيض كلفتها كما هو موضح في الآتي:⁵

1- التمويل الداخلي(الذاتي): تؤثر الحوافز الضريبية بشكل كبير على مختلف مصادر التمويل الذاتي:

أ- مصادر التمويل الداخلي: يتم عن طريق رؤوس الأموال المتولدة عن أنشطة المؤسسة و المتمثلة في الأرباح غير الموزعة و الاهتلاكات و المؤونات، لذلك هي لا تمثل تدفقات نقدية خارجية. وتلعب المعدلات و الحوافز الضريبية دورا مهما في توفير القدر الكاف من هذا التمويل نتيجة الوفرة الضريبية المترتب عن عناصره، و من ثم التأثير على قرارات

¹ راجع: - سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة، دار الجامعة، الاسكندرية، 2000، ص 66.

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 294.

³ سمية فوزي، أمل رفعت، المعدل الفعلي للضريبة على رأس المال و القرارات الاستثمارية في مصر، مجلة المال و الاقتصاد، السنة الأولى، العدد الثاني، أوت 2001.

⁴ Mintz jack M & chen Dunjie & Zorotheos Evangelia, taxing issues with privatization, Achecklist, polisy research working paper N (2384), World Bank, May 2000, p 36.

⁵ عبد العزيز فهمي هيكل، أساليب تقييم الاستثمارات، دار الراتب الجامعية، بيروت، 1985، ص 39.

المساهمين بدفعهم إلى إعادة استثمار أرباحهم عوضا عن توزيعها، محققين بذلك أرباحا رأسمالية بدلا من أرباحا موزعة.

(ب) - دور الحوافز الضريبية في تعزيز التمويل الذاتي: يمكن أن تساهم السياسة الضريبية في زيادة حصة المؤسسة من التمويل الذاتي من خلال العناصر التالية¹:

(ب-أ) - رفع نصيب المؤسسة من الأرباح غير الموزعة بعد اقتطاع الضريبة: يتم ذلك عن طريق الإعفاءات والتخفيضات الضريبية الممنوحة فيما يخص الضريبة على المداخل والأرباح أو إخضاعها لمعدلات ضريبية معقولة²؛
(ب-ب) - الاهتلاكات: يتوقف توفر الحجم الملائم من هذه الموارد للمؤسسة على قابلية خصم أقساط الاهتلاك من نتيجة الاستغلال و أنظمة الاهتلاك التي يتبناها النظام الضريبي، فنظام الاهتلاك المتناقص يسمح باسترجاع قيمة الاستثمار بوتيرة أسرع من النظام الخطي، و يوفر للمؤسسة الموارد اللازمة لها لمواجهة الاختلالات التي قد تتعرض لها في بداية نشاطها نتيجة خضوعها لضريبة أقل؛

(ج) - حدود التمويل الذاتي: رغم تفضيل هذا المصدر على غيره من مصادر التمويل الأخرى لاسيما القروض، نتيجة اعتباره مصدر تمويل مجاني أو مورد دون تكلفة لعدم ارتباطه بأعباء مالية، غير أن عملية إعادة استثمار موارده في نشاط المؤسسة ذاتها يمنعها من فرص التوظيف في السوق المالي أو في استثمارات بديلة أخرى. وعليه تتمثل كلفة التمويل الذاتي في كلفة الفرص الضائعة³ المتمثلة في العائد الناتج عن إمكانية توظيفها في مشروع استثماري آخر أو ايداعها في البنوك، و بالتالي التضحية بهذا العائد أو جزء منه على الأقل. و كل هذه الاعتبارات يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند أخذ قرار الاستثمار، لكن مع ذلك يبقى التمويل الذاتي متميزا عن مصادر التمويل الأخرى في إعفاء مكوناته من الضريبة نتيجة تخفيضها من الأوعية الضريبية قبل خضوعها للضريبة، ويتولد عن ذلك تحقيق المؤسسة لوفرات ضريبية تقلل من كلفة تمويلها.⁴

2- التمويل عن طريق الاقتراض: تعتبر السياسة الضريبية من محددات اختيار المؤسسة للتمويل عن طريق القروض:

(أ) - مصادر التمويل بالاقتراض: يتم عن طريق اللجوء إلى الغير للحصول على الأموال اللازمة لتمويل الاستثمارات مع التعهد بردها إلى المقرض بالإضافة إلى الفوائد المترتبة عنها عند حلول أجل استحقاقها، لذلك فإن الحصول عليها يتوقف على طبيعة استثمارات المؤسسة و على وضعيتها المالية فيما إذا كانت تسمح لها بسدادها في أجلها؛

(ب) - المزايا الضريبية المرتبطة بالتمويل عن طريق القروض: تعد الفوائد المترتبة عن القروض جزءا من تكاليف المؤسسة، و غالبا ما تسمح التشريعات الضريبية بخصمها عند تحديد الوعاء الضريبي، ما يقلص هذا الأخير و يقلل من حجم الضريبة، كما يحقق للمؤسسة المزايا التالية:

- التمويل بكلفة أقل نتيجة ما يحققه من وفر ضريبي؛

¹ PIERRE FONTANEAU, **fiscalité et investissement, France**: presse universitaire de France, 1972, P.9.

² الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 96.

³ MICHEL ALBOUF, **financement et coût du capital des entreprises**, Paris : eyrolles, 1994, P 95.

⁴ عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية المعاصرة، الإسكندرية، المكتب العربي الحديث، 1993، ص 417.

- عدم تغير معدل الفائدة تبعاً لتغير مستوى الأرباح؛
- انخفاض تكاليف التعاقد و السندات مقارنة بتكاليف إصدار الأسهم بنوعيتها؛¹
- تمثل كلفة الديون في المعدل الفعلي للفائدة الذي تدفعه المؤسسة للمقرض، و حيث أن فوائد القروض من الأعباء القابلة للتخفيض عند تحديد وعاء الضريبة، فإن المؤسسة تحقق من وراء ذلك وفر ضريبي²؛ ما يجعل الديون تستفيد من امتياز ضريبي حيث تصبح كلفتها أقل.³ و يتم حساب كلفة الديون بإدخال العامل الضريبي كما يلي :

$$\text{كلفة الديون} = \text{معدل الفائدة (1- معدل الضريبة)}$$

- و من ثم يصبح معدل الفائدة الفعلي يتمثل في معدل الفائدة قبل الضريبة مطروحا منه الوفرات الضريبية،⁴ غير أن تحقيق هذه الوفرات مرتبط بتحقيق المؤسسة لأرباح.
- (ج)- **حدود التمويل بالاقتراض:** إن لجوء المؤسسة إلى التمويل عن طريق الاستدانة تحت تأثير المزايا الضريبية يجب أن يتوقف عند الحد الذي يصبح فيه الوفر الضريبي لا يغطي المخاطر المترتبة عن الديون⁵ و التي من بينها:
 - تعرض المؤسسة إلى خطر الإفلاس في حالة عجزها عن الوفاء بتسديد القروض في مواعيدها المحددة؛
 - الاعتماد على القروض يتطلب توفير قدر كاف من السيولة للوفاء بالدين في تاريخ استحقاقه، بخلاف الأسهم التي ليس لها تاريخ استحقاق؛
 - القروض طويلة الأجل غير متاحة لجميع المؤسسات لا سيما الصغيرة و المتوسطة منها.إن كل ما سبق يؤكد أن العامل الضريبي من العوامل المؤثرة على قرار اعتماد القروض كمصدر تمويل للمؤسسة.
- 3- التمويل عن طريق الأسهم:** إن ارتباط حجم عائد السهم بالمعدلات الضريبية يجعله أكثر مصادر التمويل تأثراً بتدابير السياسة الضريبية:
 - (أ)- **مصدر التمويل بالأسهم:** يتم من خلال إصدار أسهم مقابل نصيب من الأرباح التي ستحققها مستقبلاً؛
 - (ب)- **أثر الحوافز الضريبية على التمويل بالأسهم:** إن خضوع العائد لضريبة الأرباح التي تدفعها الشركة قبل توزيعها لحصص الأرباح، إضافة إلى خضوعه للضريبة عند حصول حامل السهم على نصيبه، قد يقلل من جاذبية هذا النوع من الاستثمارات بالنسبة للجمهور، ومن ثم إضعاف هذا الشكل من التمويل بالنسبة للمؤسسات؛
 - (ج)- **دور الحوافز الضريبية في تشجيع التمويل بالأسهم:** يمكن للسياسة الضريبية توجيه المؤسسة نحو هذا المصدر من خلال:
 - عدم إلزامها بتوزيع الأرباح على المساهمين، حيث تتحول الأرباح غير الموزعة فيما بعد إلى مصدر للتمويل الذاتي؛
 - عدم إخضاع الأرباح للضريبة مرة أخرى عند توزيعها على المساهمين تجنباً للازدواج الضريبي الاقتصادي.
- 4- التمويل الإيجاري:** هو من البدائل التمويلية المتاحة للمؤسسات و التي يمكن أن تحقق لها العديد من المزايا الضريبية:

¹ منير إبراهيم هندي، مرجع سابق، ص 512.

² عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، أساسيات الاستثمار والتمويل، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2000، ص 335.

³ DENIS BABUSIAUX, *Décision D'investissement Et Calcul Economique Dans L'entreprise*, Paris : economica, 1992, P.380.

⁴ عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، أساسيات الاستثمار والتمويل، مرجع سابق، ص 335.

⁵ PIERRE ANDRE DUFIGOUR, *introduction a la finance d'entreprise*, Paris :DUNOD, 1980, P16.

أ- مصدره: يتم عن طريق لجوء المؤسسة إلى استئجار الأصل الاستثماري من مالكة الأصلي مقابل دفع قيمة الإيجار بدلا من شرائه، و قد ينتهي بتملكها للأصل؛

ب- المزايا الضريبية للتمويل الإيجاري: يحقق هذا الأسلوب التمويلي للمؤسسة العديد من المزايا الضريبية:

- معاملة التشريعات الضريبية لمبالغ الإيجار كأعباء استغلال قابلة للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي التقليل من حجم الضريبة؛

- تحقق المؤسسة عند انتهاء الاستئجار بجزء الأصل وفر ضريبي من ناحيتين، فهي تمول حيازة الأصل بتكاليف الإيجار فضلا عن تخفيض الوعاء الضريبي لمعاملتها كأعباء قابلة للتخفيض، و تحقق وفورات ضريبية عن طريق اهتلاك الأصل بعد حيازته في حالة ما إذا كانت مدة الإيجار أقل من العمر الإنتاجي للأصل أو في حالة تجديده¹.

و من ثم تساهم قابلية تخفيض قيمة الإيجار للتخفيض عند تحديد الأوعية الضريبية في التقليل من القيمة الفعلية للإيجار المدفوع، فضلا على اعتبارها جزءا من ثمن الشراء في حال إنتهائه بالتمليك؛ و من ثم التقليل من كلفة التمويل.

خامسا. أثر الحوافز الضريبية على تنافسية المؤسسة الاقتصادية: يمكن للحوافز الضريبية المساهمة في تحسين تنافسية المؤسسة عن طريق:

1- المساهمة في تخفيض التكاليف: تمثل التكاليف كل النفقات المادية و المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تبذل أو تدفع في سبيل الحصول على إيراد يرتبط بالإنتاج المحقق أو الخدمة المؤداة كمقابل لتلك النفقات أو تعويضا عنها.² و قد يكون تأثير السياسة الضريبية في تخفيض التكاليف بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة:

أ- التأثير المباشر: يتم من خلال الحوافز الضريبية التي تؤدي دورا هاما في تخفيض التكاليف، و من ثم المساهمة في تحقيق التنافسية للمؤسسات من خلال:

- ما يترتب عن التحفيزات الضريبية و المعدلات الضريبية المحددة على أسس علمية و موضوعية من تخفيض في التكاليف بطريقة مباشرة كون الضريبة تمثل جزءا من كلفة المنتج؛

- استخدام أسلوب الحماية الجمركية المدروس لحماية المنتج المحلي أو إعفاء مدخلات الانتاج من الرسوم الجمركية و الضرائب غير المباشرة، حيث تؤدي كل هذه التدابير الى تقليل كلفة المنتج المحلي و من ثم رفع درجة تنافسيته.

ب- التأثير غير المباشر: يتم عبر الضوابط و الشروط التي تضعها التشريعات للسماح بتخفيض التكاليف من الأوعية الضريبية، فالمؤسسات قد تحاول تضخيمها قصد تخفيف العبء الضريبي على أرباحها، غير أن هذا السلوك ينطوي

¹ الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 101.

² أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 98.

- لقد تعددت التصنيفات الخاصة بالتكاليف، فهناك من يصنفها إلى تكاليف مباشرة و أخرى غير مباشرة و هناك من يميز بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة. و بغض النظر عن هذه التصنيفات تسعى المؤسسة دائما إلى الضغط على تكاليفها و تدنيتها إلى أقل ما يمكن، و يدخل هذا السعي في إطار ترشيد استغلال الطاقة الإنتاجية أي تحقيق أكبر قدر من العوائد بأقل قدر من التكاليف للارتباط الوثيق لذلك بالكفاءة الاقتصادية و الفعالية، لأن عملية الترشيد تعبر عن تحقيق زيادة في الإنتاج بنفس عناصر الإنتاج المتاحة أو بأقل منها. و الهدف من محاولة التحكم في التكاليف ليس التقليل من النفقات فحسب بل يشمل أيضا تقويم الحاجات المنتجة و مراقبة شروط الاستغلال.

و يرتبط تقويم المنتجات و المبيعات بمفهوم سعر التكلفة، باعتبارها محصلة لتكاليف متعددة مواكبة لأنشطة و وظائف الشراء، الإنتاج، و التوزيع. و الضريبة تعتبر عنصر من عناصر تكلفة المنتج، لذلك فإن ما تقره السياسة الضريبية من امتيازات و تدابير لتخفيف العبء الضريبي على المؤسسة تساهم في تدنئة تكاليفها، و من ثم تمكينها من تحقيق سعر تنافسي قد تفرضه عليها منافسة المؤسسات المتواجدة في السوق؛ و من ثم تنشيط مبيعاتها.

على العديد من المخاطر فهو مصدر من مصادر الخطر الضريبي لمخالفته التشريعات الضريبية، لذلك فإن القيود التي تضعها التشريعات الضريبية بخصوص التكاليف القابلة للتخفيض لحصرها في النفقات المرتبطة مباشرة بنشاط المؤسسة فقط، قد يدفعها إلى العمل على ترشيد تكاليفها بدلا من تضخيمها، وهذا ما يجنبها المخاطر الضريبية و يدعم قدرتها التنافسية. لذلك يمكن اعتبار تلك القيود كأداة غير مباشرة لإسهام التشريعات الضريبية في تخفيض تكاليف المؤسسات وتمكينها من تحقيق سعر تنافسي، وإن كان هدف التشريعات الضريبية من اقرارها هو الحد من التهرب الضريبي.

2- مساعدة المؤسسة على التوسع وتكوين التجمعات الاقتصادية و الانفتاح على الأسواق الخارجية: يمكن للسياسة الضريبية عن طريق منح الحوافز الضريبية و تفعيل النظام الضريبي المساهمة في تحسين الأداء التنافسي للمؤسسة من جوانب أخرى منها :

أ- المساعدة على التوسع: يعد التوسع من حيث الحجم أو تقنيات الإنتاج من الأهداف الأساسية للمؤسسات، لأنه من العوامل الداعمة لقدرة المؤسسة على المنافسة في السوق. و للسياسة الضريبية دور مهم في تحقيق ذلك من خلال:

أ-ب- المعاملة الضريبية لفوائض القيمة : يتمثل فائض القيمة فيما زاد عن القيمة الأصلية للاستثمار الذي تم التنازل عنه، و يعتبر مصدرا لتمويل استثمارات المؤسسة، و خضوعه للضريبة يقلص حجمه و يجد من إمكانية توسع المؤسسة. و تجنبا لحدوث ذلك يمكن أن تقرر التشريعات الضريبية معاملة ضريبية خاصة لهذا الفائض، تعتمد على التخفيف و التبسيط أو الإعفاء الكلي من الضريبة.¹

أ-ب- تجنب الضريبة المتتابة على رقم الأعمال: يعد تجنب هذا النوع من الضرائب من التدابير التي تزيد من قدرة المنتجات المحلية على منافسة المنتجات المستوردة، لأن الضريبة المتتابة على رقم الأعمال هي ضريبة تراكمية يترتب عنها خضوع المنتج للضريبة في أكثر من مرحلة، و يتولد عن ذلك انخفاض قدرة المنتجات المحلية البديلة للواردات عن منافسة الواردات في الأسواق المحلية نتيجة تحملها لعبء ضريبي أكبر²، إحتلال هيكل إنتاج و توزيع الخدمات بين المؤسسات الإنتاجية المتكاملة التي تنجح في تقصير خطوط إنتاجها و توزيعها، إذ تتحمل عبء ضريبي أقل مقارنة بالمؤسسات التي تفشل في تحقيق ذلك³، و إضعاف القدرة التنافسية للصادرات الوطنية في الأسواق الخارجية لتحملها عبء ضريبي أكبر.⁴

لذلك فإن تجنب الضرائب التراكمية يجعل المؤسسات المحلية بمنأى عن المخاطر السابقة، و يدعم قدرتها التنافسية محليا و خارجيا.⁵ و يترتب على استبدالها بالضريبة على القيمة المضافة العديد من الآثار الإيجابية على هيكل الإنتاج و التوزيع و كفاءة استخدام الموارد، بسبب ما تتميز به الضريبة على القيمة المضافة من مزايا، منها:

- توزيع العبء الضريبي على مختلف المراحل بحسب ما تساهم به كل مرحلة في القيمة الكلية للسلعة؛

¹ BERNARD VINAY, op-cit, P.156.

² ويؤدي ذلك إلى: انخفاض الطلب على المنتجات المحلية البديلة للواردات؛ انخفاض مبيعات و أرباح المؤسسات الإنتاجية المحلية؛ زيادة عجز ميزان المدفوعات. الأجنبية و ارتفاع حجم و قيمة الواردات، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة عجز ميزان المدفوعات.

³ ينجم عن ذلك: انخفاض العبء الضريبي بالنسبة للمؤسسات المتكاملة و ارتفاعه للمؤسسات غير المتكاملة؛ انخفاض أرباح المؤسسات غير المتكاملة، و قد ينتهي بها الأمر للخروج من السوق؛ خلق البيئة الملائمة لتكوين القوى الاحتكارية في مجال الإنتاج و التوزيع، و من ثم ارتفاع الأسعار؛

⁴ حامد عبد المجيد دراز، سعيد عثمان، مرجع سابق، ص 272-273.

⁵ الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 141.

- حيادية الضريبة على القيمة المضافة على هيكل الإنتاج و التوزيع، لعدم تمييزها بين المؤسسات المتكاملة وغيرها؛¹
- اعتماد الضريبة على القيمة المضافة على الإسترجاع الضريبي يدعم و يحافظ على المركز التنافسي للمنتجات المصدرة إلى الأسواق الخارجية، و يرفع قدرة المنتجات المحلية على منافسة المنتجات الأجنبية في الأسواق المحلية. و هناك من اعتبر أن الضريبة على القيمة المضافة عند السماح باسترجاعها يعد تخفيضا مستترا لأسعار المنتجات المصدرة.²
- إن هذه المزايا للضريبة على القيمة المضافة تحقق للمؤسسة جملة من المكاسب،³ و تعد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الأوج لمثل هذه الامتيازات، نظرا لضعف قدرتها على منافسة المؤسسات الكبيرة المحلية من جهة، و المنتجات الواردة من الأسواق الخارجية من جهة أخرى؛
- ب)- **تقليل مخاطر الانفتاح على الأسواق الخارجية:** تساهم الحوافز الضريبية الممنوحة لصالح المؤسسات المحلية في تخفيف العبء الضريبي عليها؛ ما يمكن منتجاتها من تحقيق سعر تنافسي في الأسواق الخارجية من جهة، و يقلل المخاطر الناجمة عن تدفق منتجات المؤسسات الأجنبية إلى الأسواق المحلية.⁴
- يمكن تحقيق هذه الأهداف من خلال الضرائب على الواردات، غير أنه تقليلا للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة المحلية نتيجة انفتاحها على الأسواق الخارجية، يتوجب تكييف الإجراءات الضريبية المتخذة في هذا الإطار مع الحالات التالية :
- ب-1)- **استيراد المنتجات الأولية :** إذا كانت المنتجات المستوردة تمثل مواد أولية أو منتجات وسيطة تستخدم كمدخلات إنتاجية للمؤسسات المحلية، فإن إخضاعها للضرائب أو زيادة المعدلات الضريبية عليها لا بد أن يتم حسب وضعية جهاز الإنتاج المحلي:
- **الجهاز الإنتاجي المحلي عاجز عن توفير البديل للواردات من المواد الخام و المنتجات الوسيطة:** في هذه الحالة يؤدي فرض الضرائب أو زيادة المعدلات الضريبية على الواردات إلى ارتفاع أسعار مستلزمات الإنتاج في الأسواق المحلية، و ارتفاع تكاليف الإنتاج في المؤسسات المحلية المرتبطة بهذه المنتجات.⁵
- و لعدم قدرة المستورد الوطني على نقل العبء الضريبي إلى الخلف - في اتجاه المنتج الأجنبي- ينعكس الجزء الأكبر من العبء الضريبي في صورة ارتفاع أسعار المنتجات النهائية، و انخفاض حجم استثمار المؤسسات المحلية التي تساهم في إنتاج بدائل الواردات أو منتجات بهدف التصدير. ففرض الضرائب إذا يرفع تكاليف المنتجات البديلة و يضعف قدرتها على المنافسة محليا و خارجيا، ما يعني أنه عند تواجد الجهاز الإنتاجي المحلي في وضع كهذا، ينبغي إعفاء الواردات من المواد الأولية و المنتجات الوسيطة من الضريبة أو إخضاعها لمعدلات ضريبية مخففة، للمساهمة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة المحلية و تخفيف الأخطار الناتجة عن انفتاحها على الأسواق الخارجية.

¹ جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال، أطروحة دكتوراه، مصر، جامعة عين شمس، 1973، ص 7.
- حامد عبد المجيد دراز، سعيد عثمان، مرجع سابق، ص 286.

² B.J.MATHIASSEN" the value added tax" in : finance and development, apublication OF IMF and W.bank 1970, P.41..

³ من بين هذه المكاسب: - تحفيز الاستثمار، لسماع التشريعات الضريبية باسترجاع الرسوم التي حملت بها الأصول و التجهيزات - تعد الضريبة على القيمة المضافة عند البيع نقدا رأس مال عامل للمؤسسة لاستطاعتها التصرف في النقود إلى غاية حلول أجل التصريح- تظهر الضريبة على القيمة المضافة التكاليف بشكل منفصل، لذا لا تؤدي إلى تضخيمها لأنها تحسب خارج الرسم - آلية الشراء بالإعفاء تخفض من تكاليف الاستثمار و المنتج، و من ثم مساعدة المؤسسة في تحقيق أسعار تنافسية.

⁴ الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 141.

⁵ حامد عبد المجيد دراز، سعيد عثمان، مرجع سابق، ص 291.

- الجهاز الإنتاج المحلي قادر على تلبية احتياجات المؤسسات المحلية عند معدلات ضريبية منخفضة: يؤدي فرض الضرائب المرتفعة في هذه الحالة على الواردات إلى انخفاض قيمة الواردات، تحسن شروط التبادل الدولي، و التقليل من وقع المنافسة الخارجية على المؤسسات المحلية في الأسواق الداخلية.¹

ب-ب)- استيراد المنتجات النهائية: يعد فرض الضرائب المرتفعة على المنتجات المستوردة في هذه الحالة من الأمور المرغوب فيها من الناحية الاقتصادية لدورها في ضغط الاستهلاك المحلي للمنتجات الأجنبية، تخفيض قيمة و حجم الواردات، و حماية المؤسسات المحلية.² غير أن إخضاع المنتجات النهائية المستوردة للضريبة يجب أن يتناسب مع طبيعتها:

- السلع الضرورية : إذا كانت الواردات تمثل سلعا ضرورية لأفراد المجتمع، حيث يتسم الطلب عليها بانخفاض المرونة السعرية، فإن فرض الضرائب عليها يرفع أسعارها محليا. و لعدم قدرة المستورد على نقل عبء الضريبة في اتجاه المنتج الأجنبي يكون هذا الإجراء بمثابة حماية للمنتجات المحلية البديلة للواردات، و حافظا للمؤسسات المحلية في توجيه استثمارها لإنتاج تلك المنتجات، لا سيما إذا دعمت بإعفاء مستلزمات الإنتاج المستوردة من الضريبة.

لكن لعدم قدرة الدول النامية على إنتاج جميع احتياجاتها من السلع الضرورية، يتعين عليها التدقيق في اختيار المنتجات المحلية البديلة للواردات التي يتعين حماية إنتاجها من المنافسة الأجنبية في الأسواق الداخلية، بحيث تكون المؤسسات المحلية التي يقع عليها الاختيار قادرة على المنافسة في الأجل الطويل. خاصة و أن التخلي عن سياسة الحماية الجمركية أصبح أبرز متطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

- السلع الكمالية : إذا كانت المنتجات المستوردة تمثل سلع كمالية، فإن إخضاعها لمعدلات ضريبية مرتفعة يهيب البيئة الملائمة لتوفير فرص استثمار جديدة لإنتاج تلك المنتجات محليا.

ج)- تسهيل تكوين التجمعات الاقتصادية : من الإستراتيجيات التي تعتمدها المؤسسات لدعم قدرتها على المنافسة لجؤها إلى تكوين تجمعات اقتصادية فيما بينها، و يمكن للسياسة الضريبية دعم تكوين هذه التجمعات من خلال الحوافز الضريبية الممنوحة لتجمعات المؤسسات.

خامسا. المساهمة في رفع المردودية المالية للمؤسسات: المردودية المالية هي ذلك المقياس الذي يعكس مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وتوفير الأموال الكافية لضمان استمراريتها،³ و يمكن للسياسة الضريبية المساهمة في رفع مردودية المؤسسة من خلال العناصر التالية :

1- قرار الاستثمار: ترتبط مردودية المؤسسة بقدرتها على تحقيق الأهداف التالية:

أ)- زيادة قدراتها الإنتاجية عن طريق تجديد الآلات و المعدات الإنتاجية تماشيا مع التكنولوجيا و التقنيات الحديثة؛

ب)- توسيع أنشطتها و وحداتها لدعم طاقتها الانتاجية و إنتاج منتجات جديدة.⁴

لكن يرتبط تحقيق هذه الأهداف بقرار الاستثمار، حيث يمكن للسياسة الضريبية تشجيعه من خلال التدابير التالية:

- منح الحوافز التي تشجع المؤسسة على تكوين إدخار داخلي يوجه لتمويل الاستثمارات؛

¹ حامد عبد المجيد دراز، سعيد عثمان، مرجع سابق ، ص 295.

² الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 142.

³ PIERRE CONSO, OMAR BOUKHAZAR, la gestion financière adaptée du contexte Algerien, OPU, Algerie, 1984, P 243.

⁴ ibid, P 247.

- الإعفاء الكلي أو الجزئي للأرباح المعاد استثمارها؛
 - تخفيض الرسوم الجمركية على المواد الأولية و السلع الوسيطة المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- 2- قرار التمويل:** تتجلى مساهمة السياسة الضريبية في زيادة مردودية المشروع من خلال دورها في تحقيق الهيكل التمويلي الذي يوفر للمؤسسة المزايا التالية:
- أ- تنوع مصادر التمويل، و تخفيض تكاليفه؛
 - ب- رفع قيمة المؤسسة و دعم ثقة العملاء بها؛
 - ج- تجنب التنازل عن بعض الأصول الثابتة لمواجهة متطلبات رأس المال العامل.
- و بذلك تنعكس الآثار الإيجابية المترتبة على قراري الاستثمار و التمويل المتخذان تحت تأثير إغراء الحوافز الضريبية و ما يترتب عن ذلك من وفر ضريبي ايجابا على مردودية المؤسسة بصورة غير مباشرة. بينما يكون التأثير المباشر على المردودية من خلال تأثير الحوافز على الأرباح المتبقية بعد طرح مقدار الضريبة و الذي يرتبط بمعدلها، حيث كلما كان مرتفعا أثر سلبا على الأرباح الصافية المتبقية، و يحدث العكس في حالة المعدل المنخفض.
- و كل ما سبق يؤكد المنافع الكثيرة التي توفرها الحوافز الضريبية للمؤسسة الاقتصادية، الأمر الذي يدعم موقف المؤيدين لقدرتها على تحفيز و توجيه الاستثمار، و يجعلها من العوامل الحاسمة في أخذ القرار الاستثماري.
- الفرع الثاني: منافع الخزينة العمومية المرتبطة بسياسة التحفيز الضريبي.**

إن مزايا الحوافز الضريبية لا تتوقف على ما تحققه المؤسسة الاقتصادية من مكاسب مثل ما تم توضيحه سابقا، و إنما تنعكس إيجابا على الخزينة العمومية أيضا، فهي في نظر مؤيديها عامل مهم في زيادة الحصيلة الضريبية، كما أنها الصيغة المفضلة لدعم الخزينة العمومية للاستثمار، و ذلك ما سنوضحه فيما يلي:

أولا. إرتفاع الحصيلة الضريبية: يرى أصحاب هذا الاتجاه أن تخفيض المعدلات الضريبية يؤدي إلى رفع معدلات الاستثمار، و من ثم رفع معدلات النمو الاقتصادي نتيجة زيادة الحافز على العمل و الاستثمار و الإنتاج؛ و بالتالي زيادة الحصيلة الضريبية كنتيجة طبيعية لكبر حجم الإنتاج الوطني و إرتفاع مرونة الحصيلة الضريبية بالنسبة للنتاج الوطني الإجمالي.¹

و في هذا الاطار يمكن إعتبار ابن خلدون من المؤيدين لفعالية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار و من ثم زيادة الحصيلة الضريبية، فقد سبق الاقتصادي لافر- سنة 1974 - في الإشارة إلى مبدأ "كثرة الضريبة تقتل الضريبة" بفترة طويلة. و يمر منحى - كثرة الضريبة تقتل الضريبة - عند ابن خلدون بمرحلتين²:

1- المرحلة الأولى: تكون فيها العلاقة طردية بين المعدلات الضريبية و الحصيلة الإجمالية للضرائب³، و هذا مؤداه:

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 288.

² سامر مظهر قنطجني، سياساتاً تحصيل الزكاة و إلغاء الضرائب المالبتين، شعاع للنشر و العلوم، سوريا، 2008، ص 13.
- بن علي بلعزوز و من معه، مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون و لافر، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر الاسهامات الاقتصادية لابن خلدون، المركز الثقافي الاسلامي بمدريد بالتعاون مع البنك الاسلامي للتنمية و الجامعة الوطنية المفتوحة بمدريد و منظمة الإيسيسكو، مدريد، 3-5 نوفمبر 2006. متاح في www.kantakji.com

³ فقد ذكر ابن خلدون أنه "إذا قلت الوزائع و الوظائف على الرعايا نشطوا للعمل و رغبوا فيه فيكثر الاعتماد و يتزايد محصول الاغتباط بقلة المغرم، و إذا كثر الاعتماد كثر أعداد تلك الوظائف و الوزائع فكثرت الجباية التي هي جملتها"

- (أ) - تؤدي المعدلات الضريبية المنخفضة إلى تنشيط العمل (و إذا قلت الوظائف و الوظائف على الرعايا نشطوا للعمل و رغبوا فيه) و هو ما يعبر عنه اقتصاديا بالأثر التحريضي للضرائب؛
- (ب) - يدفع الأثر التحريضي إلى زيادة الأوعية الضريبية التي تُدفع منها الضرائب (فيكثر الاعتماد و يتزايد محصول الاغتباط بقلة المغموم)؛
- (ج) - زيادة الحصيلة النهائية للضرائب (و إذا كثر الاعتماد كثر أعداد تلك الوظائف و الوظائف فكثرت الجباية التي هي جملتها).

2- المرحلة الثانية: تكون فيها العلاقة عكسية بين المعدلات الضريبية و حصيلة الضرائب، فبعدما تصبح المعدلات الضريبية مرتفعة جدا تؤدي إلى أثر عكسي للأثر التحريضي السابق. و السبب في ذلك قوله (يزيدون في كل وظيفة و وزعة مقدارا عظيما لتكثر لهم الجباية و يضعون المكوس على المبيعات و في الأبواب، ثم تتدرج الزيادات فيها بمقدار بعد مقدار لتدرج عوائد الدولة في الترف و كثرة الحاجات و الإنفاق بسببه حتى تثقل المغموم على الرعايا و تنهضم و تصبح عادة مفروضة لأن تلك الزيادة تدرجت قليلا قليلا و لم يشعر أحد بمن زادها على التعيين و لا من هو واضعها إنما تثبت على الرعايا كأنها عادة مفروضة. ثم تزيد إلى الخروج عن حد الاعتدال فتذهب غبطة الرعايا لذهاب الأمل من نفوسهم بقلة النفع إذا قابل بين نفعه و مغمومه و بين ثمرته و فائدته فتقبض كثير من الأيدي عن الاعتماد جملة فتتقص جملة الجباية حينئذ بنقصان تلك الوظائف بينها).

ثانيا. الحوافز الضريبية أفضل أدوات دعم الخزانة العمومية للاستثمار: يعتقد أصحاب هذا التوجه أن سياسة التحفيز الضريبي تعد غاية في الأهمية و الضرورية في مجال تحفيز الاستثمار و توجيهه مستنديين في ذلك إلى¹:

- 1- سهولة إدارتها و سن تشريعاتها:** أمام الحاجة الملحة لجذب مزيدا من الاستثمارات من قبل الدول و بشتى الوسائل، تعد الحوافز الضريبية أيسر السبل لتحقيق ذلك لسهولة إدارتها و سهولة و سرعة سن التشريعات التي تقرها²؛
- 2- وسيلة لتهوين عقبات الاستثمار:** منح الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية خصوصا، يعد بمثابة تعويض عن غربة رأس المال عن موطنه و وسيلة لتهوين العوائق و العقبات الإدارية و الرقابية التي تواجه الاستثمارات، ما يقوي الباعث على الاستثمار لا سيما في الدول النامية حيث تعرف ضعفا كبيرا في دوافع الاستثمار³؛
- 3- وسيلة لتصحيح إخفاقات السوق:** الحوافز الضريبية هي معاملة ضريبية تمييزية قد يكون الهدف منها تصحيح إخفاقات السوق في الحد من الأضرار البيئية أو الحد من نشاطات ليس لها قيمة اقتصادية كبيرة، و من ثم فهي وسيلة لتوجيه الاستثمار و استخدام رأس المال في اتجاه ما، فهي قد تمنح لتشجيع و توجيه الاستثمار بالشكل الذي يشجع قيام المزيد من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، أو لتخفيض كلفة الاستثمارات عالية الكلفة، أو للتأثير على طريقة تمويل المؤسسات⁴. الأمر الذي يحول دون إهدار موارد الخزانة العمومية دون تحقيقها لمنافع.

ثالثا. المنافع المرتبطة بمرونتها و الرقابة عليها: من الحجج الأخرى التي يستند إليها مؤيدي سياسة التحفيز الضريبي هي أنها مصدر لمنافع أخرى بالنسبة لموارد الخزانة العمومية ، بسبب ما تتميز به من خصائص من بينها:

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق ، ص 281-282.

² Holland David & Vamn Richard j, income tax incentives for investm, tax law design and drafting, volume 2, IMF, 1998, chaptre 23, p 4.

³ السيد عبد المولى، الوجيز في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 283.

⁴ Corporate tax incentives for foreign direct investment organization for economic cooperation and development, 2001, p 22.

- 1- المرونة و ضمان المنافسة الضريبية العادية:** يتميز دعم الاستثمار عن طريق الحوافز الضريبية بما يلي:
- (أ) - **المرونة:** تعد الحوافز الضريبية أكثر مرونة من برامج النفقات العامة، فالحكومات يمكنها تحفيز المؤسسات على الاستثمار عن طريق التخفيض الضريبي الذي يسمح لها بالوصول إلى الهدف من دون القيود المرتبطة بالإعانات، كما أن اعتماد الحوافز الضريبية يجنب الخزينة العمومية تحمل كلفة تحصيل الضرائب ثم تقديمها في شكل إعانات ؛
- (ب) - **ضمان المنافسة العادية:** يمكن أن تؤدي الحوافز الضريبية إلى منافسة ضريبية عادية، و بالتالي المساهمة في حركة رؤوس الأموال، و تطوير الدور الاجتماعي للقطاع الخاص من خلال دور هذه الحوافز في تشجيعه على المساهمة في أداء بعض الوظائف الاجتماعية كالتشغيل، التكوين، و هو ما يقلص من عبء الانفاق العام على الخزينة العمومية؛
- 2- سهولة مراقبتها و مؤشر على جدية الحكومة في ترقية الاستثمار:** و يتجلى ذلك من خلال:
- (أ) - **سهولة مراقبتها:** فهي تتطلب رقابة حكومية أقل من النفقات العادية في حالة تطبيقها من قبل إدارة ضريبية كفؤة و فعالة كونها المعني الوحيد بهذه الرقابة، بينما تعرف النفقات الأخرى تعددا في هيئات صرفها ما بصعب من مراقبتها؛
- (ب) - **مؤشر على جدية الحكومة في ترقية الاستثمار:** هي مؤشر على إرادة الحكومة في تسهيل إجراءات الاستثمار و تحسين مناخ الأعمال لإرتباطها بتقديم الدعم المادي بدلا من الاقتصار على الدعم المعنوي فقط.¹

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 122.

المطلب الثاني: الآراء المعارضة لفاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار.

على الرغم من إيجابيات سياسة التحفيز الضريبي و دورها في جذب و توجيه الاستثمارات، بفعل دور المنافع المترتبة عنها في ترغيب المؤسسات على أخذ قرار الاستثمار و زيادة موارد الخزينة العمومية، إلا أنها لم تسلم من الكثير من المؤاخذات من طرف معارضيها، فهي في اعتقادهم تنطوي على الكثير من السلبيات التي تحد من فعاليتها في تنشيط و توجيه الاستثمار، مستنديين في ذلك إلى العديد من الحجج،¹ سوف نتعرض لها من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: الحوافز أداة لإهدار الموارد العامة دون جدوى؛

- الفرع الثاني: الحوافز الضريبية مصدر لنتائج اقتصادية غير مرغوبة؛

- الفرع الثالث: الحد من فعالية النظام الضريبي.

الفرع الأول: الحوافز أداة لإهدار الموارد العامة دون جدوى.

يعود ذلك برأي معارضيها إلى أنها سياسة تؤدي الى تعقيد النظام الضريبي و طول و تعدد إجراءاته، ما يرفع من تكاليف الإدارة الضريبية، كما أنها قد تشكل دافعا للتهرب الضريبي، فضلا على أنها عديمة الفعالية في جذب الاستثمار.

اولا. تعقيد النظام الضريبي و تشجيع التهرب: تؤدي الحوافز الضريبية بنظر معارضيها إلى التسبب في مشكلتين هما:

1- تعقيد النظام الضريبي: يكون ذلك نتيجة تعدد القوانين الناظمة لهذه الحوافز، ما يجعل إجراءاتها مشتتة في كثير من

القوانين، الأمر الذي يؤدي إلى:

(أ)- إرباك المستثمر و عدم استقراره؛

(ب)- رفع كلفة الإدارة الضريبية، نتيجة حاجتها المستمرة للتعليمات التفسيرية في اطار تطبيقها لتلك الحوافز²، إضافة إلى التكاليف الناجمة عن تقييم شروط الاستفادة منها و تقييم آثارها؛

(ج)- فقدان النظام الضريبي لفساطته و وضوحه، فاقتدا بذلك أحد أهم جوانب فاعليته التي تضمن له الإذعان من قبل الممولين،³ و جاذبيته للاستثمار.

2- تشجيع التهرب الضريبي: يكون ذلك نتيجة مساهمتها في تعقيد النظام الضريبي، حيث تكثر مجالات و محاولات

التهرب الضريبي سواء من قبل المؤسسات المحلية أو المؤسسات الدولية النشأت أين يتسع مجال التهرب لديها سيما في

غياب الاتفاقيات الضريبية الدولية، ففي ظل تواجد فروع لهذه المؤسسات في العديد من الدول تكون قادرة على

التهرب من دفع الضرائب عن طريق التسعير التحويلي⁴ للصفقات المبرمة بين المؤسسة الأم و فروعها، إذ يمكنها نقل

أرباحها من البلدان ذات المعدلات الضريبية المرتفعة عبر صفقات بين المؤسسات بأسعار غير حقيقية، إلى مؤسسة

أخرى في دولة ذات معدلات ضريبية أقل أو تمنح حوافز ضريبية أكثر أو من الدول الموصوفة بالجناح الضريبية؛

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 300-306.

² عادل التابعي عبده الغزناوي، دراسة تحليلية انتقادية لسياسة حوافز الضريبة و اتجاهات لزيادة فعاليتها في: المؤتمر الضريبي الرابع لجمعية الضرائب المصرية حول " أثر الضرائب على الاستثمار في مصر و الدول العربية "، القاهرة، 25-26 سبتمبر 2004، ص 77.

³ OECD , challenges for tax policy in OECD countries, OECD, economic outlook 69, june, 2001, p 181.

⁴ الأونكتاد، الاستثمار الأجنبي المباشر و التنمية، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية، الأمم المتحدة، نيويورك و جنيف، 1999، ص 1.

ثانيا. عدم فعالية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار: ترتبط عدم فعالية الحوافز الضريبية بحسب معارضيتها بمايلي:

1- المعاملة الضريبية للإيرادات الخارجية: إن قيمة وجود الحوافز الضريبية في دولة ما تتوقف على المعاملة الضريبية لدولة المؤسسة الأم للإيرادات الخارجية، ففي حالة إخضاعها للإيرادات المحققة في الخارج دون أن تمنحها ائتمانا ضريبيا، تُجرد الحوافز التي تمنحها الدول المضيفة من أي أهمية بالنسبة للمستثمر و تصبح بمثابة خسارة للدولة المضيفة ليس إلا، و حتى في حالة وجود الاتفاقيات الجبائية تتوقف الاستفادة من الحوافز الضريبية على المعاملة التي ترصدها هذه الاتفاقيات للأرباح المحققة في الخارج، بحيث يصبح الإعفاء الممنوح لها في الدولة المضيفة ذا قيمة للمستثمر أولا؛¹

2- المنافسة الضريبية: هناك من يرى² أن المزايا الضريبية الممنوحة للمستثمر الأجنبي في شكل حوافز ضريبية و غيرها من الخدمات الأخرى يتضاءل معها أي عائد مهما كبر، في ظل المنافسة الشديدة بين الدول النامية على جذب الاستثمار الأجنبي و لو كان الثمن مزايا ضريبية مبالغ فيها بشكل كبير. الأمر الذي يرفع من المركز التفاوضي للمؤسسات الأجنبية للحصول على أفضل المزايا في الوقت الذي تتكبد الدول المضيفة الخسائر في العوائد الضريبية و نفقات إقامة البنى التحتية لتلك المؤسسات، و تتفاقم الخسائر أكثر عند اقدام هذه المؤسسات على تحويل أرباحها إلى البلد الأم بدل إعادة استثمارها في البلدان المضيفة لها.

3- الحوافز الضريبية ليست العامل الرئيس في جذب الاستثمار: هناك من رأى³ أن الإعفاءات الضريبية ليست العامل الرئيس في جذب الاستثمارات، مع تبرير ذلك باستعراض بعض النظم الضريبية في بعض الدول الجاذبة للاستثمار كالولايات المتحدة الأمريكية التي تنتهج نظاما ضريبيا متوازنا يتصف بالتغيير المتلائم مع المتغيرات الاقتصادية.

الإ أنه لا بد من الإشارة هنا إلى أن الولايات المتحدة الأمريكية قد أصدرت خلال سنتي 2004-2005 برامج تحفيزية تضمنت عدة أشكال للحوافز الضريبية سيستمر العمل بها إلى حدود 2015، في الوقت الذي يستمر العمل ببعضها إلى غاية 2024 ، و تمثلت أبرز هذه الحوافز في الإجازات الضريبية لفائدة أنشطة زراعية و تصنيعية، الائتمان الضريبي لفائدة الأنشطة التكنولوجية، و معاملة تمييزية بفرض معدلات ضريبية منخفضة على بعض النشاطات كتأجير الطائرات التجارية.⁴ وقد سبقت الإشارة إلى الكثير من الحوافز التي أقرها التشريع الضريبي الأمريكي.

الفرع الثاني: الحوافز الضريبية مصدر لنتائج غير مرغوبة.

تؤدي سياسة التحفيز الضريبي في نظر معارضيتها إلى التسبب في بعض الاختلالات المناقضة للأهداف التي أُقرت لأجلها، من ذلك تشويه قرارات المستثمرين، زيادة العبء الضريبي على غير المستفيدين، المساهمة في دفع المستثمر إلى التهرب الضريبي بعد انتهاء فترة الإعفاء، و عدم جداولها في بداية حياة المشروع الاستثماري.

أولا. تشويه قرارات المستثمرين: تتجلى هذه التشوهات في :

1- القصور في توجيه الاستثمار: يعود هذا القصور إلى:

¹ عطية عبد الحلیم صقر، مرجع سابق، ص 145.

² خليل محرم خليل، الاستثمارات الأجنبية المباشرة و التنمية، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي و الاحصاء و التشريع، السنة الخامسة و الثمانون، العددان 437-438 ، جويلية و أكتوبر 1994، ص 148.

³ أشرف حنا ميخائل، ليست بالإعفاءات الضريبية وحدها تنمو الاستثمارات في مصر، في: المؤتمر الضريبي الرابع لجمعية الضرائب المصرية حول " أثر الضرائب على الاستثمار في مصر و الدول العربية"، القاهرة، 25-26 سبتمبر 2004.

⁴ incentive program:Deferrals, Exemptions and credits, department of revenue, washington state IN: dor.wa.gov/Docs/pubs/Excisetax/incentprogs/taxincentivesOverview.pdf

- التسبب في توجيه المؤسسات نحو قطاعات و أنشطة جديدة لا تملك الخبرة الفنية اللازمة لإدارتها؛
- الإعفاءات العشوائية و غير المبررة لا سيما تلك الممنوحة للقطاعات غير الإنتاجية، تكون سببا في توجيه رؤوس الأموال نحو هذه القطاعات حيث الأرباح الوفيرة و دورة رأس المال الأسرع و الأضمن، و يكون ذلك على حساب القطاعات الانتاجية التي هي أساس تطوير الاقتصاد؛

2- الإخلال بمبدأ المنافسة العادلة: إن الإفراط في الحوافز دون أن يكون ذلك مبني على أساس عقلائي رشيد و دراسات و أساليب أكثر اقتصادية، سيتسبب في قتل روح المنافسة و تكافؤ الفرص بين المؤسسات القائمة، و يمكن بعضها من السيطرة على السوق ليس لأنها الأكفأ بل لأنها المدللة.¹

ثانيا. زيادة العبء الضريبي على غير المستفيدين و دفع المستثمر إلى التهرب: و يتحقق ذلك من خلال:

1- زيادة العبء الضريبي على غير المستفيدين: بسبب النقص الذي تحدثه الإعفاءات في الحصيلة الضريبية قد تعتمد الدولة من أجل تعويض هذا النقص إلى:

أ- رفع المعدلات الضريبية للمؤسسات غير المعنية بالإعفاء؛

ب- فرض مزيد من الضرائب غير المباشرة ما يرفع تكاليف الانتاج، فيؤثر سلبا على الحافز على الانتاج و على قدرة المؤسسات على المنافسة.²

2- دفع المستثمر إلى التهرب الضريبي: بحسب المعارضين، فإن المستثمر الذي أعتاد عدم دفع الضريبة، سيعمل جاهدا بعد نهاية فترة الإعفاء على نقل عبء الضريبة إلى المستهلك، عن طريق رفع الأسعار لتعويض النقص في إيراداته جراء خضوعه للضريبة، و قد يحاول التهرب من دفع ضريبة بسبب ما تشكله من ضغط نفسي عليه قبل أن يكون ضغطا ماليا بسبب تعوده على عدم دفعها.

رابعا. عدم جدوى الحوافز الضريبية في بداية حياة المؤسسة: أكثر انتقادات الحوافز الضريبية مست تلك التي تمنح في

بداية مرحلة تشغيل المؤسسات، و استند معارضي الحوافز في هذه المرحلة إلى العديد من الحجج نلخص بعضها فيما يلي :

1- الأثر المحدود للإعفاءات من الضرائب على الدخل: لكون الأرباح عادة ما تكون قليلة في بداية إستغلال المؤسسة، لذا

فإن الإعفاء من ضريبة الدخل قد لا يجذب المستثمرين نتيجة الأثر المحدود للحوافز الضريبية في هذه المرحلة³؛

لكن يمكن تجاوز ذلك من خلال إستخدام أدوات التحفيز الاخرى مثل الاهتلاك المعجل و ترحيل الخسائر و غيرها بالنسبة للمؤسسات التي من طبيعة أنشطتها تحقيق خسائر أو أرباح قليلة في سنواتها الاولى سيما الإنتاجية منها؛

2- ضياع موارد الخزينة العمومية: يرجع الضياع في موارد الخزينة العمومية بفعل تسبب الحوافز الضريبية في:

أ- التهرب الضريبي: قد تشكل الحوافز منفذا للتهرب الضريبي، بسبب إساءة استخدام المؤسسات للحوافز الضريبية عن طريق

بيع منشآتها بمجرد نهاية فترة الإعفاء و بعث نشاطها من جديد و باسم جديد ، أو من خلال لجوئها إلى تجزئة أنشطتها

¹ رسلان خضور، سياسة الاعفاءات الضريبية و الجمركية و اثارها الاقتصادية و الاجتماعية (النموذج السوري)، في : مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد السادس، 1996، ص 106-107.

² منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 305.

³ عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، مرجع سابق، ص 143.

- نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الإسكندرية، مرجع سابق، ص 178.

لتبعث بأسماء جديدة للاستفادة من الحوافز مرة أخرى. و بذلك تضيع الكثير من موارد الخزينة العمومية و يزداد الامر خطورة بالنسبة للمؤسسات الاجنبية.

يمكن تجاوز هذه المشكلة من خلال إحكام الدولة لتشريعاتها الضريبية بشكل يسد هذه الثغرات بالتحديد الواضح

لشروط الاستفادة منها، و العقوبات المرتبطة بالإخلال بها أو الالتفاف حولها و تحويلها إلى منفذ للتهرب الضريبي؛

(ب)- **المعاملة الضريبية للأرباح المحققة في الخارج:** قد تتسبب الحوافز في ضياع جزء من الحصيلة الضريبية على الخزينة العامة للدولة المضيفة للاستثمار في الوقت الذي تستفيد الدولة المصدرة لرأس المال في حالة فرضها ضرائبها على الأرباح المحققة في الخارج¹.

و هنا نرى أنه إذا تم منح الحوافز الضريبية على أسس رشيدة، فإن المبالغ التي تضيع على الخزينة العامة ستعوّضها المكاسب المالية و الاقتصادية و الاجتماعية الناجمة عن المؤسسات الجديدة في البلدان المضيفة من خلال مساهمتها في توفير فرص العمل الجديدة و رفع المستوى المعيشي لمواطني الدولة، إضافة إلى تكوين أوعية ضريبية جديدة خاصة عند إلزام المستثمرين الأجانب بإعادة استثمار جزء من أرباحهم داخلها.

(ج)- **المطالبة بتطبيق قاعدة المعاملة بالمثل:** إن منح حوافز للمؤسسات الجديدة قد يدفع المؤسسات القائمة إلى المطالبة بتطبيق قاعدة المعاملة بالمثل، باعتبار أنها نشأت في ظل قوانين لم تتيح لها فرصة الاستفادة من مثل هذه الحوافز. وما دام أن الدولة قد خرقت مبدأ عمومية الضريبة بهذا الإستثناء، فإنها قد لا تملك أن ترفض ذلك تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية، على الأقل بالنسبة للمؤسسات القائمة التي تماثل المؤسسات الجديدة في نشاطها و طبيعتها. و قد يدفع ذلك كافة المؤسسات إلى ممارسة ضغوطها على الدولة للمطالبة بتوسيع دائرة الحوافز، فإذا ما رضخت الدولة لتلك الضغوط، نجم عن ذلك ضياع جانب مهم من موارد الموازنة العامة².

الفراع الثالث: التأثير على فعالية النظام الضريبي.

من الحجج الأخرى التي إستند إليها معارضي سياسة التحفيز الضريبي هي التأثير على حيادية النظام الضريبي و الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، فضلا على أنها قد تكون سببا في قيام منافسة ضريبية ضارة نتيجة تنافس الدول على منحها من أجل جذب مزيدا من الاستثمارات.³

أولا. التأثير على حيادية النظام الضريبي و الإخلال بمبدأ العدالة: و تتجلى هذه التأثيرات من خلال ما يلي:

1- التأثير على حيادية النظام الضريبي: تؤثر الحوافز على حيادية النظام الضريبي بسبب محاباته لبعض المؤسسات أو القطاعات و منه على كفاءة تخصيص الموارد؛

2- الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية: لكونها تعتمد على إقرار معاملة تفضيلية لقطاع أو نشاط اقتصادي أو لصنف ما من المؤسسات على حساب بقية القطاعات و الأنشطة و المؤسسات، فإن ذلك إخلال بمبدأ العدالة الضريبية

¹ أحمد شرف الدين، دور المعاملة الضريبية في تشجيع الاستثمار و توجيهه، المجلة المصرية للقانون الدولي، المجلد الأربعون، 1984، ص 224.

² نزيه عبد المقصود مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 178-179.

³ عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، مرجع سابق، ص 143-144.

محمد إبراهيم محمود أحمد الشافعي، سياسة الاعفاءات الضريبية و أثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص 10.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 123.

و تشويه للمنافسة بين القطاعات و الأنشطة و المؤسسات، ما ينعكس سلبا على فاعلية أداء الاقتصاد، و يؤدي إلى نقص درجة التحضر الضريبي، و الذي ينعكس سلبا على مدى إلتزام الممولين بدفع ديونهم الضريبية للخرينة العمومية؛
ثالثا. التسبب في المنافسة الضريبية الضارة و رفع تكاليف التعديل الميزاتي: تتسبب الحوافز في المشكلتين التاليتين:

1- التسبب في المنافسة الضريبية الضارة: فهي تؤدي إلى قيام منافسة ضريبية ضارة، بفعل تنافس الدول على التوسع في منح الحوافز الضريبية بأشكالها المختلفة في سبيل جلب المزيد من الاستثمارات، فتقل حركة انتقال رؤوس الأموال الاستثمارية بين الدول، فتكون هذه الحوافز مجرد إهدار لموارد الخزينة العمومية دون طائل؛

2- رفع تكاليف التعديل الميزاتي: إذ تجتهد المؤسسات نفسها مطالبة بدفع ضرائب أكثر لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية الناتج عن الحوافز الضريبية المنوحة من قبل الدولة لتشجيع الاستثمار؛

لكل الأسباب السابقة إعتقد المعارضين بعدم فاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز الاستثمار، و تعليقا على ذلك نورد الآتي:
- هناك من رأى¹ أن الحوافز الضريبية قد تأتي لتصحيح تشوها في الكيان الاقتصادي أحدثه النظام الضريبي المطبق، انطلاقا من إعتقادهم بأن أي نظام ضريبي قد تنجم عنه انحرافات غير مقصودة من المشرع مهما كانت دقته و يقظته، لأن الاقتصاد عموما من المفاهيم المتغيرة باستمرار، و بالتالي فالحوافز هي أسلوب لتصحيح انحراف أو تشويه اقتصادي موجود فعلا، و هذا ما يقره الواقع الاقتصادي برأيهم؛

- إن هذه الانتقادات لا تتعلق بطبيعة هذه الحوافز بقدر ما تتعلق بالتشريعات التي تقرها، فإذا ما أحيطت هذه الأدوات بالضوابط و القيود التي تحول دون انحرافها عن هدفها، فإنها ستكون أحد العوامل المهمة في جذب الاستثمارات و توجيهها، خاصة إذا تم إدراجها في عناصر السياسة الاستثمارية للدولة بناء على دراسات دقيقة تبين المؤسسات و الأنشطة الجديرة بالدعم، كونها الاقدر من غيرها على تحقيق الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية و المالية للدولة، و تضع حدودا للحوافز الضريبية بالقدر الذي يحقق الهدف من منحها فقط، و توضح ما إذا كانت المؤسسة المستفيدة من التحفيز قادرة على الاستمرار في نشاطها بعد انتهاء مدة إعفائها².

¹ منى محمود أدلبي ، مرجع سابق، ص 305.

² نزيه عبد المقصود مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 182.

المطلب الثالث: مرجعية الاختلاف حول فاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار.

استندت وجهات النظر المعارضة و المؤيدة لفعالية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار على النتائج التي خلصت اليها العديد من الاستبيانات و الدراسات التي تمت في بعض الدول أو من قبل بعض الهيئات و المنظمات الدولية، و هو ما سوف نتطرق إليه من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: نتائج دراسات تمت في بعض الدول؛

- الفرع الثاني: نتائج دراسات بعض الهيئات و المنظمات الدولية.

الفرع الأول: نتائج دراسات تمت في بعض الدول.

حاولت الكثير من الدراسات الوقوف على مدى جدوي الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار، و قد تمت هذه الدراسات في الدول المتقدمة و الدول النامية على السواء، و نتائج هذه الدراسات كانت الخلفية التي استند عليها مؤيدي و معارضي سياسة التحفيز الضريبي في تبرير مواقفهم.

أولاً. نتائج دراسات تمت في بعض الدول المتقدمة: عرفت الدول المتقدمة الكثير من الدراسات التي حاولت الوقوف على مدى فاعلية الحوافز الضريبية في التأثير على قرار الاستثمار لا سيما في أمريكا، و من بين هذه الدراسات نذكر¹:

1- دراسة **Wender & Barlow**: تمت سنة 1955 و شملت 247 مؤسسة أمريكية رتبت الحوافز في المرتبة الرابعة بعد القدرة على قابلية تحويل الأموال، التأمين ضد المصادرة، الاستقرار السياسي للدولة؛

2- دراسة **Robinson**: تمت سنة 1961 و خلصت إلى أن هناك تبايناً بين رؤية الحكومة و رؤية المستثمرين، فبينما ترى الحكومة أن الحوافز تترأس القائمة لم يوردها رجال الأعمال ضمن قائمتهم على الإطلاق؛

3- دراسة **Aboroni**: تمت سنة 1966 و توصلت إلى نتيجة مفادها تشبيه مجموعة من المستثمرين للإعفاءات الضريبية بالحلوى (جيد تناولها و لكنها لن تفيد كثيراً في حال لم تكن الوجبة الرئيسية موجودة)، فالظروف المواتية للاستثمار و على كل الأصعدة تتقدم الأهمية على الحوافز الضريبية؛

4- دراسة **Goodman**²: تمت في شمال شرقي البرازيل و توصلت إلى أن استخدام الحوافز الضريبية لفائدة تنمية أقاليم محددة كان لها تأثير حاسم على اختيار موقع الوحدات الصناعية؛

5- دراسات **هارتمان (1984)** و **بوسكن (1987)**: تبين من خلالهما أن تمويل الاستثمارات عن طريق الأرباح المحتجزة دوناً عن بقية المصادر التمويلية يعد أكثر تأثيراً بمعدلات ضرائب الدولة المضيفة.

6- دراسة **كوين**: تمت سنة 1994 و خلصت إلى أن المستثمرين الصغار أكثر استجابة للحوافز الضريبية من المستثمرين الكبار لعدم توفر المؤسسات الصغيرة على القدرات المالية و البشرية التي تساعد على إتباع إستراتيجيات تجنب الضرائب.

¹ Morisset Jaques & Pirnia Neda, how tax policy and incentives affect foreign direct investment, policy research working paper N (2509), the world Bank and international finance corporation foreign investment Advisory service, Decembre 2000, p 5.

² Bird, Richard M et Oldman, Oliver, taxation in developing countries, the Johns Hopkins university press, Baltimore and London, 1990, p 157.

7- دراسة ديفركس و كريف¹: تمت سنة 1998 حول سلوك المؤسسات الأمريكية في الاتحاد الأوربي و أظهرت:

(أ)- أن المعدل الوسطي للضرائب أكثر تأثيرا على المستثمرين من المعدلات الحدية للضرائب؛

(ب)- المؤسسات المتوجهة نحو التصدير أكثر تأثرا بالضرائب و مستوياتها؛

(ج)- يختلف أثر الحوافز باختلاف وضع النشاط الاستثماري، ففي الوقت الذي يفضل المستثمرون الجدد الحوافز التي

تخفف من النفقات الأولية، يفضل المستثمرون الذين يقومون بتوسيع أنشطتهم الحوافز التي تهدف لمزيد من الربح.

ثانيا. نتائج استبيانات تمت في بعض الدول النامية: عرفت بعض الدول النامية قيام بعض المراكز و الباحثين ببعض

الاستبيانات من بينها:

1- استبيان مركز الدراسات الإستراتيجية التابع للجامعة الأردنية²: شمل مجموعة من الشركات و خلص إلى أن متوسط

نسبة العائد على الاستثمار للمؤسسات الأردنية يعتمد بصفة أساسية على حجم السوق، و ضمن تسلسل الأهمية

لمحددات العائد المتوقع على الاستثمار في كل الدول العربية و الأجنبية، جاءت الحوافز في آخر المحددات من حيث

الأهمية للمستثمرين تليها أسعار الفائدة، و تقدمتها محددات كثيرة رُتبت حسب الأولوية (أدوات و مجالات

الاستثمار، توافر الخدمات الأساسية، الأمن الاقتصادي و السياسي، الأسواق المالية المتطورة، العوامل النفسية،

الإجراءات الادارية، الإجراءات القانونية، الرقابة على النقد، التقدم التكنولوجي، أسعار الصرف، و الأيدي العاملة).

2- استبيان منى محمود أدلبي³ قامت به على عينة عشوائية من المستثمرين في سوريا، و كانت آراء المستثمرين حول

اهمية الحوافز بالنسبة لاستثمارهم محليا كما يلي:

- 26% رأوا أن الحافز الضريبي لا يشكل حافزا مهما بالنسبة للمستثمر، و الأهم هو استقرار و وضوح القوانين

الناظمة لهذه الحوافز؛

- 19% رأوا أن للحافز الضريبي أهمية نسبية لكن دوره لا يعتبر حاسما في اتخاذ القرار بالاستثمار، فهناك عوامل أخرى

أكثر أهمية؛

- 55% رأوا أن للحافز الضريبي أهمية كبيرة كونه يقلل من التكلفة، و ما لذلك من أثر على سعر السلعة و قدرتها

على المنافسة في الأسواق الداخلية و الخارجية.

و توصلت الباحثة من خلال هذا الاستبيان إلى النتائج التالية:

- أغلب المستثمرين يفضلون الاستثمار في المجالات التي تتوفر موادها الأولية محليا؛

- يرى بعض المستثمرين أن تعقيد القوانين الضريبية و تغييرها باستمرار (وهذا التغيير في الغالب لا يكون للأفضل) يحمل معه

احباطا للمستثمرين إذ أنه يولد عدم الثقة بأي قانون سيصدر مستقبلا؛

¹ Morisset Jaques & Pirnia Neda, how tax policy and incentives affect foreign direct investment, policy research working paper N (2509), the world Bank and international finance corporation foreign investment Advisory service, Decembre 2000, p 10.

² حسني علي، باسم الحموري، الاستثمارات العربية في الخارج (المحددات و الحلول)، مجلة بحوث اقتصادية عربية، السنة التاسعة، العدد التاسع عشر، 2000، ص 24.

³ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 259.

- يرى الكثير من المستثمرين أن وجود استثمارات محلية و عربية تشكل قاعدة مهمة جدا لاقتصاديات كل الدول العربية، و تتجلى فوائد الاستثمار الأجنبي في نقل التكنولوجيا و الخبرة فحسب؛
- المستثمر الذي يؤمن بأهمية الحافز الضريبي يجد فيه دافعا ليعمل بشفافية بعيدا عن التهرب الضريبي؛
- أشار الكثيرون منهم إلى أهمية تخفيض الشرائح الضريبية و بساطة أنظمتها و إعفاء مستلزمات الانتاج من الرسوم؛
- بنظر الباحثة فإن أبرز نتيجة توصلت إليها هي أن غالبية من نظر للحوافز الضريبية على أنها مهمة هم أصحاب المؤسسات الصغيرة، بينما كانت نظرة أصحاب المؤسسات الكبيرة أكثر سلبية للحوافز الضريبية، و هي ملاحظة مسجلة في غالبية الاستبيانات السابقة.

الفرع الثاني: نتائج دراسات بعض الهيئات و المنظمات الدولية.

قامت بعض الهيئات و المنظمات الدولية بإنجاز دراسات تتعلق بمدى أهمية استخدام الدول لسياسة التحفيز الضريبي في تحفيز و تنمية الاستثمار في ضوء الاختلاف المسجل حول هذه السياسة على ضوء النتائج التي توصلت إليها دراسات مجموعة من الباحثين، و من بين هذه الدراسات تلك التي تمت من قبل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و البنك الدولي.

أولا. دراسات منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية: خلصت دراسات قامت بها اللجان المتخصصة لهذه المنظمة إلى أن الحوافز الضريبية ليس لها إلا أثر ضعيف على القرار المتعلق بمدى الاستثمار فيما إذا كان محليا أو أجنبيا و شكله فيما إذا كان مباشرا أو غير مباشر، و لكنها تلعب دورا هاما في اختيار مكان الاستثمار و حجمه و مدته.¹

و نعتقد أن هذا امر طبيعي، فقرار الاستثمار لا يعتمد كليا على توفر الحوافز الضريبية، و إنما يعتمد على توافر محصلة من العوامل المشكلة لمناخ الاستثمار، و التي توفر البيئة اللازمة لإنجاح سياسة التحفيز الضريبي كما سبقت الإشارة إلى ذلك ، الأمر الذي يجعل أثر الحوافز الضريبية يختلف من دولة إلى أخرى نظرا لتباين بيئات الأعمال بينها.

ثانيا. دراسات البنك الدولي: من أهم الدراسات التي تمت من قبل البنك الدولي تلك الدراسة التي تمت سنة 1985.

1- التعريف بالدراسة و نتائجها: قام بها Stephen E. Guisinger بتكليف من البنك الدولي سنة 1985 على 84 شركة دولية في عشر دول، لتقييم أثر الحوافز الضريبية، بعد تأكيد العديد من الدراسات السابقة على أنه لا وجود لدليل مقنع على تأثير الحوافز على سلوك المؤسسات دولية النشاط.

انتقدت هذه الدراسة ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، لأن الواقع يناقضها في ظل تزايد استخدام كافة الدول لهذه الحوافز، و أستند الباحث في نقده لتلك الدراسات على الأساس الذي قامت عليه، فقد اعتمدت في نظره على معلومات جزئية متعلقة بمحالات و أوضاع و صناعات فردية، إضافة إلى أن البيانات الخاصة بتبيان أثر مثل هذه الحوافز و تكلفتها الواقعية محدودة للغاية، و قد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

(أ)- لا بد من تواجد إستراتيجية لجذب الاستثمارات و التحكم فيها، و أنه مع تزايد المنافسة بين الدول تزداد تلك الإستراتيجية تعقيدا؛

¹BIAC, Relationship of incentives and disincentives to international investment decision(Response of BAIC committee on international investment and multinational enterprises to the OCED), paris, 1985

- (ب) - ينبغي التمييز في الحوافز - و وفقا لعناصر الإستراتيجية - بين تلك المتعلقة بعملية الإنتاج مثل منح الاستثمار والإجازة الضريبية، و تلك المتعلقة بالسلع المنتجة مثل الحماية الجمركية من منافسة الواردات؛
- (ج) - يتعين التمييز بين أثر الحافز الضريبي تبعا لتوجيه النشاط الاستثماري نحو السوق المحلي حيث تعد الحماية الجمركية أهم الحوافز، أو نحو السوق الخارجي أين تعد الإعفاءات و منح الاستثمار الأهم لدورها في تخفيض كلفة الإنتاج و من ثم القدرة على المنافسة في الأسواق الخارجية؛
- (د) - لا بد من التمييز بين أثر الحافز تبعا لنوعية الاستثمارات المعنية بالتحفيز.

2- **تقييم الدراسة:** خلص بعض¹ من قيم هذه الدراسة إلى أنها أقرت بأهمية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار، مع تأكيدها على وجود ذلك الرابط و التناسق بين الهدف المحدد و الحافز المختار لتحقيقه، و تتفق مع ما ذهبت اليه هذه الآراء لكون اطلاق آراء عامة عن فاعلية هذه الحوافز غير منصف في اطار تحديد أهميتها، لأن ثقل الحافز يعتمد على الهدف الذي رصد من أجله و مدى امكانية تحقيقه بمعزل عن وجود ذلك الحافز، و عندها تكون الدراسات و الاستبيانات أكثر منطقية. و تعليقا على ما سبق يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

(أ) - **عدم إمكانية تصميم قوالب جاهزة لنماذج التحفيز الضريبي:** إن الآراء المتباينة حول فاعلية الحوافز الضريبية، تؤكد أنه لا يمكن تصور وجود قوالب جاهزة لنماذج تحفيز يمكن تطبيقها في كل زمان ومكان، فأهمية الحوافز تباينت باختلاف الدول و سياساتها الاقتصادية، فئات المستثمرين و حجم المؤسسة، و شكل الحافز و الهدف من اقراره. و هذا يعني أنه إلى الآن لا توجد قناعة تامة بمباشية الحوافز الضريبية و إنعدام آثارها الايجابية على تحفيز و توجيه الاستثمار و لا زالت الدول تستخدمها، وهذا يجعل منها أداة تتوقف فاعليتها على فعالية طريقة استخدامها.

(ب) - **الإرتباط بين أثر الحوافز على قرار الاستثمار و توفر الفرص الاستثمارية و عوائدها:** المؤكد أن التأثير الذي تمارسه المعاملة الضريبية على مستويات الارباح التي يحققها المستثمر تجعل من الحوافز الضريبية عاملا مؤثرا في أخذ قرار الاستثمار و مكانه و مجاله، و يتوقف ذلك على عاملين هما :

- **الفرص الاستثمارية المتاحة :** حيث يقوم المستثمر بترتيب الفرص الاستثمارية حسب ربحيتها مع مراعاة تكلفتها ليختار تلك التي يتوقع منها عائدا يفوق عوائدها؛

- **عائد الاستثمار :** يدرج المستثمر نوعين من العوائد عند تحديده لعائد المشروع، يتعلق الاول منهما بعائد المخاطرة حيث كلما زاد عنصر المخاطرة بسبب إرتفاع تكلفته أو منطقة إقامته كلما كان العائد اللازم للقيام بهذا المشروع كبيرا لتغطية المخاطرة، و هي نتيجة لازمة لإضافة علاوة المخاطر إلى المعدل المطلوب للعائد. أما الثاني فيتعلق بعائد التضحية بالسيولة و الذي يتمثل في تحويل المبالغ النقدية إلى أصول أقل سيولة و من ثم يسعى المستثمر إلى الحصول على عائد يعوضه تضحيته بالسيولة التي كانت تضمن له حدا معيناً من الربح.

و بما أن فرض الضرائب على الارباح يترتب عنه بالضرورة انخفاضاً في عائد الاستثمار، فإن أي إعفاء يحقق المكاسب التالية:

- الزيادة من احتمالات تحقق توقعات المستثمر بخصوص عائدي المخاطرة و التضحية بالسيولة؛

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 261.

- حمل المستثمر على المفاضلة بين مجالات الاستثمار المتاحة، و اختيار النشاط الذي تؤدي فيه الحوافز الضريبية إلى تحقيق مستوى الربح المستهدف من قبله؛¹
- جعل الحوافز الضريبية المقررة للمؤسسات في المجالات و الأماكن التي يحددها التشريع الضريبي تساعد على تشجيع الاستثمار في هذه المجالات و الأماكن طالما أنها ترفع من العائد المتوقع، دون إهمال المعطيات الأخرى للمناخ الاستثماري السائد من ظروف السوق و نموه، تكاليف الاستثمار من عمالة و مواد أولية، النظام القانوني السائد، و غيرها من مكونات هذا المناخ.
- (ج)- إرتباط الآراء المعارضة للحوافز الضريبية بنتائج دراسات و استبيانات: إن العديد من الآراء التي قللت من أهمية الحوافز الضريبية في التأثير على قرار المستثمر سواء من حيث اختيار مجال او مكان الاستثمار سيما ما تعلق بالاستثمار الأجنبي، اعتمدت على نتائج بعض الدراسات التي تناولت الحوافز الضريبية في بعض الدول المصدرة لرأس المال كألمانيا و اليابان و اتضح من خلالها أن أثر هذه الحوافز لم يكن على الأقل من الناحية العملية بالقدر المتوقع؛²
- (د)- تعدد أوجه تأثير السياسة الضريبية على المؤسسات: إن السياسة الضريبية بما تتوفر عليه من أدوات و آليات لتخفيف العبء الضريبي، يمكنها إحداث العديد من التأثيرات الإيجابية على المؤسسات في مجال التمويل و القدرة التنافسية و المردودية المالية، و هو ما يكسبها القدرة على لعب دور المحفز و الموجه للاستثمار بوجه عام.
- (هـ)- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي الأكثر تأثرا بالحوافز الضريبية: إن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي الأوج و الأكثر تأثرا بالإجراءات التحفيزية للسياسة الضريبية بحسب نتائج غالبية الدراسات، لأنها الأكثر معاناة من معضلة التمويل و الأقل قدرة على المنافسة و تحمل عبء الضريبة، و بسبب المنافع التي تحققها هذه المؤسسات من الحوافز ، فإن هذه الأخيرة تمارس تأثيرا كبيرا على قرار الاستثمار داخلها. كما أن الخلافات حول فاعلية الحوافز تركزت بشكل كبير حول الاستثمار الاجنبي و المؤسسات الكبيرة الحجم و الدولية النشاط على وجه الخصوص؛
- (و)- إرتباط فاعلية الحوافز الضريبية بطريقة تطبيقها و المكاسب المحققة منها: على الرغم من الجدل الذي أثير حول فاعلية الحوافز الضريبية في جذب و توجيه الاستثمار بين أنصارها و معارضيها، تبقى في اعتقادنا:
 - إيجابياتها أكثر من سلبياتها؛
 - أن الخلل لا يعود الى الحوافز بطبيعتها بقدر ما يعود إلى طريقة تطبيقها و الشروط و الآليات الناظمة لها؛
 - لأن الهدف من اقرار التشريعات الضريبية للحوافز الضريبية هو جذب المزيد من الاستثمارات سواء المحلية منها أو الاجنبية و توجيهها نحو المجالات ذات الاولوية، فإن تحقيق هذا الهدف يتوقف على قدرة الحوافز المقررة على اقناع المستثمر بالاستثمار؛
 - لأن الفرص الاستثمارية قد تكون مربحة بالنسبة للاقتصاد الوطني و لكنها ليست كذلك بالنسبة للمستثمر، فإن قناعة هذا الأخير بأخذ القرار الاستثماري تتوقف على المكاسب التي يحققها من تلك الحوافز لا سيما زيادة ربحية المشروع، فهي تعكس أثر الحوافز على تحسين أداء المشروع من الجانب المالي و التنافسي خصوصا.

¹ نزيه عبد المقصود مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 172-173

² نفس المرجع، ص 166.

خلاصة الفصل.

إن السياسة الضريبية بأدواتها التحفيزية المختلفة، تتوفر على قدرة التأثير المباشر على قرارات الاستثمار، الأمر الذي جعل منها محور أدوات تشجيع و توجيه الاستثمار في الكثير من الدول، لا سيما في قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أين أثبتت التجارب الميدانية فعاليتها في توجيه الاستثمار نحو هذا القطاع، و بشكل يحقق الكفاءة في التوزيع القطاعي و الاقليمي لهذه الاستثمارات.

غير أن نجاح هذه السياسة في إحداث تأثيراتها على توجيه و تحفيز الاستثمار في هذا النوع من المؤسسات، يتوقف على مجموعة من العوامل، يتعلق البعض منها بالأدوات التي تستخدمها هذه السياسة، فيما يرتبط جزء منها بضرورة توفر جملة عوامل تقع خارج دائرة الحوافز الضريبية و تتعلق بتوفر الاستقرار الاقتصادي و السياسي و التقني. فتفاعل هذين النوعين من العوامل هو الذي يكسب هذه السياسة قدرة التأثير على قرارات أصحاب الأموال المحليين و الأجانب، و حملهم على توظيفها في مشروعات استثمارية جديدة أو توسيع مشروعاتهم القائمة.

و بسبب ارتباط هذه السياسة بتضحية الدولة بجزء من مواردها العامة، فإن الأمر يستدعي إخضاع استخدامها لجملة من الضوابط تضمن لها الفعالية في تحقيق أهدافها و تحول دون هدر المال العام دون فائدة.

و على الرغم من الجدل الذي أثير حول فعالية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار بين انصارها و معارضيه، تبقى إيجابياتها أكثر من سلبياتها، كما أن الخلاف تركز بشكل كبير على الاستثمار الأجنبي و المؤسسات الكبيرة، لكن هناك تقارب كبير في و جهات النظر على أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي الأكثر تأثراً بهذه الحوافز، حيث تنظر إلى كثير من الحوافز و التسهيلات التي تقرها السياسات الضريبية على أنها مخرجا من بعض المآزق التي تعرفها في المجالين المالي و التنافسي على وجه الخصوص، كما أن هذا المؤسسات و بخلاف المؤسسات الكبيرة لا تملك القدرات التسييرية و البشرية و المالية التي تمكنها من من الاستعانة بالخبراء و المستشارين الجبائين لتجنب أو تخفيف العبء الضريبي بطريقة لا توقعها تحت طائلة العقوبات التي تقرها قوانين مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الرابع :

كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة
و المتوسطة في الجزائر.

تمهيد.

تشير الدراسات المهمة ببيئات الأعمال إلى أهمية التأثير الايجابي أو السلبي للعامل الضريبي على هذه البيئات، لذلك عادة ما يكون محل اهتمام الدول في جهودها الهادفة لتوفير بيئة الأعمال المناسبة للمشروعات الاستثمارية، من خلال محاولة هيكلتها أنظمتها الضريبية على خيارات ضريبية يمكنها التأثير الايجابي على الاستثمارات و توجيهها نحو قطاعات معينة أو مؤسسات من طبيعة معينة، و بما يخدم الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية للدولة عبر ربط هذه الخيارات بخيارات السياسة الاقتصادية ليكون للنظام الضريبي تأثير ايجابي في تحقيق أهداف هذه السياسة، غير أن نجاح هذا النظام لا يتوقف فقط على الخيارات المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة فقط، و إنما ينبغي أن يستوفي مقومات الاستقرار و البساطة و العدالة و المرونة و غيرها من المقومات التي تضعه ضمن خانة الأنظمة الضريبية الفعالة من الناحيتين المالية و الاقتصادية، و هذه الفعالية لن تتحقق دون تطبيقه من قبل إدارة ضريبية تملك مقومات الكفاءة التي تمكنها من تجسيده عمليا بطريقة تقنع المستثمرين بعدالته و شفافيته و تأثيره الايجابي على المناخ العام للاستثمار.

لذلك سنحاول في هذا الفصل الوقوف على كفاءة خيارات النظام الضريبي الجزائري للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من خلال العناصر التالية:

- المبحث الأول: منظومة الضرائب المطبقة على منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر؛
- المبحث الثاني: أشكال الرقابة و آليات الفصل في النزاعات في النظام الضريبي الجزائري؛
- المبحث الثالث: صلاحية النظام الضريبي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

المبحث الأول : منظومة الضرائب المطبقة على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

إن منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر لا تخضع لنظام ضريبي خاص، و تعرف اختلافا في الخضوع للضريبة تبعا لأشكالها القانونية، و الأنشطة التي تمارسها و المناطق التي تتواجد بها، لذلك سنحاول استعراض أهم الضرائب و الرسوم المطبقة على هذه المنظومة من خلال العناصر التالية:

- **المطلب الأول : الضرائب المباشرة؛**
- **المطلب الثاني : الضرائب غير المباشرة و الرسوم على حجم المعاملات؛**
- **المطلب الثالث: الضرائب و الرسوم البيئية.**

المطلب الأول : الضرائب المباشرة.

تتمثل أهم الضرائب المباشرة التي تخضع لها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضرائب على الأملاك و الثروة، و ذلك ما سوف نتعرض له من خلال العناصر التالية:

- **الفرع الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة؛**
- **الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات؛**
- **الفرع الثالث : الضريبة على أرباح الشركات؛**
- **الفرع الرابع: الضريبة على النشاط المهني و الضرائب المرتبطة بالعقارات و الأملاك.**

الفرع الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة.

تخضع لهذه الضريبة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دوناً عن المؤسسات الكبيرة، و قد عرفت التشريعات الناظمة لها العديد من التعديلات بخصوص مجال تطبيقها و معدلاتها و فئات المؤسسات الخاضعة لها.

أولاً. تقديم الضريبة ونطاق تطبيقها: تم إحداث هذه الضريبة في اطار التعديلات التي عرفتها منظومة الضرائب عقب الاصلاح الضريبي لسنة 1991.

1- تقديم الضريبة: أحدثت هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 2007 لتحل محل النظام الجزائري للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث وحدت الضرائب التي كانت يخضع لها التابعين لهذا النظام و هي الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على القيمة المضافة و الضريبة على النشاط المهني في ضريبة وحيدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة¹، و كانت تطبق على مداخيل الأشخاص الطبيعيين قبل توسيع مجال تطبيقها إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات بموجب قانون المالية لسنة 2015.²

2- نطاق الضريبة: عند إحداث هذه الضريبة كان يخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع الأشياء و اللوازم أو البضائع أو تقديم الخدمات عندما لا تتجاوز أرقام أعمالهم 3.000.000 دج قبل أن يرفع إلى

¹ الجزائر، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2014، المادة 282 مكرر.
² الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 10/14 المؤرخ في 2014/12/30 و المتضمن قانون المالية لسنة 2015، المادة 13. (ج ر 78 لسنة 2014).

5.000.000 دج ثم إلى 10.000.000 دج،¹ مع استثناء² بعض الأنشطة من الخضوع لها مهما كانت أرقام الأعمال المحققة من ممارستها، و مع صدور قانون المالية لسنة 2015 تم رفع سقف الخضوع لها إلى 30.000.000 دج، و توسيع نطاقها ليصبح شاملا للأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الشركات و التعاونيات، التي تمارس نشاطا صناعيا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية بما في ذلك الاستثمارات المحدثه في اطار الصندوق الوطني للتأمين و الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب و الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر³ بعدما كانت تخص الاشخاص الطبيعيين فقط. ثانيا.تقدير وعاء الضريبة: يتم تحديد أساس هذه الضريبة حسب الخطوات التالية:⁴

1- إكتتاب الممولين لتصريح تحدد الإدارة الضريبية نموذجه لدى مفتش الضرائب التابعين له إقليميا قبل الفاتح من فيفري لكل سنة؛

2- قيام الإدارة الضريبية بإشعار الممول بتقدير رقم الأعمال أو المبيعات المعتمدة لتحديد أساس هذه الضريبة، و ينبغي أن يكون التقدير مطابقا لرقم الأعمال الذي يمكن أن يحققه الممول بصفة عادية و له مهلة (30 يوما) من تاريخ استلامه التبليغ لإبداء موافقته أو تقديم ملاحظاته؛⁵

3- مسك الخاضعين لهذه الضريبة لسجل مرقم وموقع من قبل المصالح الضريبية، يتضمن تلخيصا سنويا لتفاصيل مشترياتهم و ما يدعمها من المستندات الإثباتية، إضافة إلى سجل يتضمن تفاصيل مبيعاتهم ضمن نفس الشروط.

ثالثا.معدلات الضريبة : تطبق هذه الضريبة بمعدلين هما:

1- المعدل 5%⁶: يطبق على الأنشطة التجارية بعدما كان 6% عند إحداث هذه الضريبة لأول مرة، كما أصبح يطبق على النشاط الانتاجي بداية من سنة 2015.⁷

2- المعدل 12%: يطبق على باقي الأنشطة.

و بالمقارنة بالتشريع الضريبي التونسي⁸ نجد أن النظام التقديري يطبق على المؤسسات الصغيرة التي تمارس نشاطا صناعيا أو حرفيا أو تجاريا أو خدميا، إذا لم يتجاوز رقم معاملاتها السنوي 30.000 دينار، مع رفع هذا السقف إلى 100.000 دينار بالنسبة للخاضعين للنظام التقديري الذين يختارون دفع ضريبة تساوي 1500 دينار سنويا، و بإستثناء الخاضعين للضريبة التقديرية بـ1500د، تضبط الضريبة التقديرية على أساس الرقم السنوي للمعاملات، تضاف إليها ثلاثة أقساط احتياطية نهائية، و تحرر المطالبة بها من الأداء على القيمة المضافة، و في حالة التفويت في الأصل التجاري تضبط الضريبة حسب جدول الضريبة على الدخل.⁹

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادتان 282 مكرر 1 و 282 مكرر 3.

² الأنشطة المستثناة هي: عمليات البيع بالجملة، العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون- عمليات إيجار العقاد ما عدا الحالات التي تمارس فيها هذه الأنشطة بصفة عرضية أو ثانوية أو كملحق بالنسبة المؤسسة صناعية أو تجارية- عمليات التجارة المتعددة وتلك التي تقوم بها المساحات الكبرى- العمليات المتعلقة ببيع الأدوية و المنتجات الصيدلانية- محطات توزيع الوقود- المكفون الذين يقومون بعمليات التصدير- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء و لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات- تجار الأملاك و كذا منظمو العروض والألعاب و التسليات بمختلف أنواعها- ورشات البناء .

³ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 13.

⁴ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 282 مكرر2.

⁵ في حالة موافقة المكلف أو عدم رده في الأجل المحدد يعتمد رقم الأعمال المقترح من قبل الإدارة الضريبية كأساس لفرض الضريبة، أما في حالة رفض المكلف للتقديرات الجزافية المبلغه له نهائيا بعد رفض الإدارة للاقتراحات المقدمة من طرفه، يمكنه طلب تخفيض الضريبة بتقديم شكوى نزاعية.

⁶ الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر 02/08 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 10 (ج ر 42 لسنة 2008).

⁷ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 13.

⁸ الجمهورية التونسية، وزارة المالية، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.

⁹ لمعرفة معدلات الضريبة التقديرية في تونس راجع الملحق رقم (06).

الفصل الرابع: كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

بالرغم من أن تطبيق هذه الضريبة في الجزائر تم تقديمه على أنه بمثابة نظام ضريبي مبسط يتناسب مع خصوصيات وإمكانيات المؤسسات الصغيرة كونه لا يتطلب الكثير من الإجراءات و الإلتزامات، معدلاته المنخفضة؛ الأمر الذي سيترتب عنه انخفاض العبء الضريبي على هذه المؤسسات. غير أن حساب هذه الضريبة على أساس رقم الأعمال المقدر جزافيا من قبل الإدارة الضريبية، سيجعل المؤسسة مطالبة بدفع الضريبة حتى في حالات تعرضها لخسارة. و قد كانت وضعية الخاضعين لهذه الضريبة بعد سنة من تطبيقها كما يلي:

الجدول رقم (24) : وضعية الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة في الجزائر في 31.12.2007 .

المجموع		الخاضعين للمعدل 6 %				الخاضعين للمعدل 12 %			
الايادات (10 ³ دج)	العدد	الخاضعين للحد الأدنى 5000 دج		الايادات	العدد	الخاضعين للحد الأدنى 5000 دج		الايادات (10 ³ دج)	العدد
		العدد	الحقوق (10 ³ دج)			العدد	الحقوق (10 ³ دج)		
24.786.080	797.963	72.698	14.538	9.206.890	407.327	123.052	24.615	15.383.440	351.483

Source : Algérie, MF, DGI, lettre de la DGI n :40 du Avril 2009, p5.

الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي.

تطبق هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين الذين لا تتوفر فيهم شروط الخضوع للضريبة الجزائرية الوحيدة، بما في ذلك أعضاء شركات الأشخاص و الشركات المدنية المهنية غير المؤسسة في شكل شركة أسهم.

أولا. تقديم الضريبة و نطاقها: تخص هذه الضريبة فئة محددة من الممولين و التي تستوفي مجموعة من الشروط:

1- تقديم الضريبة: أحدثت هذه الضريبة بموجب الاصلاح الضريبي الذي عرفته الجزائر بداية من 1991، لتحل محل الضرائب النوعية على الدخل التي عرفتها الجزائر قبل هذا التاريخ، لذلك يتكون وعائها من خليط من المداخل.

2- نطاق الضريبة: يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين الذين تتوفر فيهم الشروط التالية:

أ- عدم استيفاء شروط الخضوع للضريبة الجزائرية الوحيدة: ما يعني الشخص المستثنى من الخضوع لهذه الضريبة أو الذي تجاوز رقم أعماله حد الخضوع للضريبة الجزائرية الوحيدة. و يخضع الشخص الطبيعي لهذه الضريبة بصفة منفردة على مداخله الشخصية من الأنشطة المهنية التي يمارسها، و الدخل المحصل عليه باعتباره شريكا في شركة أشخاص أو مساهما في شركة أموال.¹ مع الإشارة إلى أنه يمكن للأزواج طلب الخضوع المشترك للضريبة و يمنحهم ذلك ذلك الحق في الاستفادة من تخفيض قدره 10 % من الربح الخاضع للضريبة،

ب- الموطن الجبائي في الجزائر: يتوفر على موطن التكاليف الضريبي في الجزائر الأشخاص الذين يستغلون سكنا في الجزائر بصفته مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين، الأشخاص الذين يكون مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الرئيسية في الجزائر (مقر إدارة الأعمال، مركز النشاطات المهنية، أو المكان الذي يُحصل فيه على غالبية

1 - بالنسبة لشركات الأشخاص لا تفرض الضريبة على الأرباح المحققة من قبلها باسم الشركة، وإنما يخضع كل شريك بصفة شخصية للضريبة على حصة الربح التي تعود له و هذه القاعدة تطبق على: الشركاء الموصوفين في شركة التوصية البسيطة. أعضاء الجمعيات بالاشتراك الذين هم مسئولون بالتضامن. أعضاء الشركات المدنية المهنية المكونة من أجل الممارسة بالاشتراك. أعضاء شركات التضامن. الأعضاء في الشركات المدنية الخاضعة لنفس نظام شركات التضامن، شريطة أن لا تكون مؤسسة في شكل شركات أسهم (SPA) أو شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، وينص قانونها الأساسي على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- أما بالنسبة لشركات الأموال فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى خضوع كل مساهم للضريبة على الدخل الإجمالي على الحصص العائدة إليه من مداخل الأموال المنقولة على الأرباح الموزعة فعلا من طرف الشركة، و تطبق هذه القاعدة استثناء أيضا على أعضاء شركات الأشخاص التي اختارت طواعية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

الدخل)، و أعوان الدولة الذين يكلفون بمهام في بلد أجنبي في حالة عدم خضوعهم في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم (السفراء و ممثلي القنصليات...)، و الأشخاص ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يُحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جباية دولية.¹

ج- الحصول على مداخيل ذات مصدر جزائري: يتم فرض الضريبة في هذه الحالة على أساس المداخيل وليس المواطن، فالأشخاص الطبيعيون يخضعون للضريبة بسبب أن لديهم مداخيل من مصادر جزائرية على الرغم من أنه ليس لديهم موطن اعتيادي أو محل إقامة في الجزائر بالمفهوم المذكور سابقا.²

ثانيا. أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي: حصر المشرع الجزائري المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة عند تطبيقها لأول مرة في سبعة أصناف، قُلصت لا حقا بإعفاء فوائض القيمة المحققة من قبل الخواص عند التنازل عن أملاكهم العقارية من الضريبة.. قبل أن يدمج قانون المالية لسنة 2015 الأرباح التجارية و الأرباح غير التجارية في فئة واحدة تحت مسمى الأرباح المهنية، و تتمثل هذه الأصناف في:

1- الأرباح التجارية والصناعية والحرفية: تشمل صافي أرباح المهن التي يحققها الأشخاص الطبيعيون من ممارستهم لمهنة تجارية، صناعية، حرفية، و الأنشطة المنجمية بوجه عام. غير أن المشرع ألحق الأرباح المحققة من مزاوله بعض الأنشطة بهذه الفئة من المداخيل رغم عدم شموليتها في تعريفها العام، وتشمل الأرباح الملحقة العوائد الناتجة عن:³

أ- عمليات الوساطة: بخصوص شراء و بيع العقارات و المحلات التجارية، على الرغم من أن عمليات الوساطة هي نتاجا للعمل وحده ومع ذلك تم إلحاقها بهذه الفئة من الأرباح؛

ب- الوعود بالبيع: عندما يتعلق الأمر بالاستفادة من وعد بالبيع يتعلق بعقار و السعي إلى التنازل عنه؛

ج- الإيجارات: إذ تعلق التأجير بالمؤسسات التجارية أو الصناعية بما فيها من عتاد إستغلال. غير أن معاملة تأجير المحلات التجارية بما فيها من تجهيزات كأنشطة تجارية، يجرمها من الاخضاع الضريبي المخفف الخاص بعمليات تأجير العقارات المبنية و غير المبنية و هذا قد لا يكون في صالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فهي الأخرى كان يفترض أن تستفيد من معاملة ضريبية متميزة كونها تسهم في معالجة معضلة أخرى تواجهها هذه المؤسسات هي معضلة العقار، لذا تُظهر هذه المعاملة غير المتكافئة أولوية الهدف الاجتماعي على الهدف الاقتصادي، فالأولوية لمعالجة اشكالية السكن و ليس العقار الصناعي.

د- أنشطة تربية الدواجن بطريقة صناعية: على الرغم من أن أنشطة تربية الدواجن في الجزائر هي أقرب إلى النشاط الفلاحي حتى في حالة أخذها طابعا صناعيا، وتصنيفها ضمن النشاط الفلاحي يمكنها من الاستفادة من المزايا الضريبية الممنوحة لهذا القطاع، لا سيما في ظل العجز الكبير لهذا القطاع على تلبية حاجة السوق الوطنية.

ه- المكاسب الرأسمالية: تم إلحاق المكاسب الرأسمالية الصافية بمناسبة عمليات التنازل لقاء عوض عن القيم المنقولة و الحقوق الاجتماعية بفئة الأرباح الصناعية و التجارية المحدد صراحة في القانون بموجب قانون المالية لسنة 2015.⁴

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المواد 3-7.

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 93، الفقرتان 2، 3.

³ نفس المرجع، المادتان 11، 12.

⁴ قانون المالية 2015، مرجع سابق، المادة 3.

إن إلحاق هذه الأنشطة بالأرباح الصناعية و التجارية يعود لصعوبة تصنيفها في أي من الأصناف الأخرى للمداخيل، غير أنه أدى إلى توحيد المعاملة الضريبية لأنشطة تختلف أهميتها في الاقتصاد الوطني. و الأمر ينطبق أيضا على إخضاع أرباح أصحاب الحرف بطريقة مماثلة للتجار و الصناعيين، فالحرفي عادة يزاول نشاطه بصفة مستقلة و العنصر الأساسي في مهنته هو العمل، و إن استعان ببعض المعدات فهي لا تمثل العنصر الرئيسي في النشاط. كما أن غالبية المنتسبين لهذا القطاع مشمولون بالتعريف الرسمي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، الأمر الذي يظهر تناقضا بين سياسات ترقية هذه المؤسسات و بين الإجراءات العملية المطبقة عليها، سيما أن القطاع الحرفي يضم في جانب كبير منه الصناعة التقليدية التي قد تكون مصدر ميزة نسبية للدولة، ما يقتضى خصها بإجراءات التخفيف الضريبي. لذا يمكن القول أن تحديد المداخيل بالصفة السابقة قد بني على الاعترافات المالية بالدرجة الأولى.

2- الأرباح غير التجارية : هي الأرباح الناتجة عن مزاوله مهنة حرة أو مهنة غير تجارية ضمن الشروط التالية :

(أ)- المزاوله الفعلية و الإعتيادية بنية الكسب المادي من قبل الممارس لها؛

(ب)- ممارسة الممول للمهنة بصفة مستقلة قانونيا و اقتصاديا عن الغير و تحت مسؤوليته الشخصية و لحسابه الخاص، و ألا يكون مرتبطا مع الغير بأي علاقة عمل تضي عليه صفة الأجير، فوجود هذا الارتباط يخضعه لضريبة الأجر؛

(ج)- العنصر الأساسي في المهنة الحرة أو غير التجارية هو العمل الذهني بصفة خاصة، و تعتمد أساسا على الكفاءة العلمية والخبرة الفنية، فحتى إذا تمت الاستعانة ببعض التجهيزات و المعدات يبقى المزاول لهذه المهنة العنصر الأساس في تحقيق الربح.¹ و التشريع الجزائري لم يخرج عن هذا السياق،² إذ حددها في أرباح المهن التي تلعب فيها العمليات الفكرية دورا هاما، و من ثم فهي تتمثل في الممارسة الشخصية لعلم أو فن، و على هذا الأساس فهي تشمل:

- أرباح أو عوائد المهن الحرة كالأطباء، المحامون، المحاسبون، و المستشارون الجبائيون... الخ؛

- أرباح و مداخيل الموظفون العموميون الذين يسيرون مكاتب لحسابهم الخاص كالموثقون؛

- ريع عائدات التأليف التي يتقاضاها الكتاب و المؤلفون الموسيقيون وورثتهم، و الريع التي يتقاضاها المخترعون من استغلال شهاداتهم أو بيع علامات الصنع... الخ.

و قد وحد قانون المالية لسنة 2015 هذه الفئة من المداخيل و فئة الإيرادات التجارية و الصناعية و الحرفية في فئة واحدة تحت مسمى "الأرباح المهنية".³

3- الإيرادات الفلاحية : تشمل الإيرادات الفلاحية ما يلي⁴ :

(أ)- أرباح الأنشطة الفلاحية: تشمل الأرباح الناتجة عن مشروعات استغلال الأملاك الريفية، بيع المنتجات الزراعية و الغابية، و الأرباح الناتجة عن مشاريع استصلاح الأراضي ؛

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص358.

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 22.

³ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 2.

⁴ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 35.

ب)-أرباح أنشطة تربية الحيوانات: تتمثل في الأرباح الناتجة عن مشروعات استغلال حظائر تربية مختلف الحيوانات، غير أنه بالنسبة لأرباح حظائر تربية الدواجن لا تعتبر إيرادات فلاحية إلا إذا كانت تمارس بطريقة تقليدية، بينما تصنف الحظائر التي تعتمد على التفريخ و التسمين الصناعي ضمن فئة الأرباح الصناعية و التجارية والحرفية.

4- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة : تشمل هذه المداخل¹:

أ)- ربيع الأسهم وحصص الشركات و الإيرادات المماثلة لها: تضم الإيرادات التي توزعها شركات الأسهم، الشركات المدنية المتخذة شكل شركات أسهم، شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات الأموال، و الشركات ذات المسؤولية المحدودة. و يترتب عن إخضاع الأرباح الموزعة للضريبة إزدواج ضريبي، حيث تخضع الشركة للضريبة على الأرباح ثم تخضع الأرباح الصافية الموزعة على الشركاء مرة ثانية للضريبة على الدخل الإجمالي. و كان الإخضاع الأخير يتم سابقا كما يلي:

- يخضع لإخضاع ضريبي أولي و تعتبر الضريبة المترتبة عنه بمثابة القرض الضريبي؛

- عند ايداع الممول لتصريحه النهائي، يؤخذ قسط الضريبة المقتطع من الأرباح الموزعة بعين الاعتبار و يخفض من الضريبة المترتبة على المداخل الإجمالية، و بذلك يتم تسوية عملية الإخضاع المزدوج للضريبة على الربح الذي تم توزيعه. غير أن هذه الآلية ألغيت ما ترتب عنه خضوع هذه الفئة من الممولين لإزدواج ضريبي اقتصادي.

ب)- إيرادات الديون و الودائع و الكفالات : تشمل هذه الإيرادات عوائد الديون العقارية، السندات العامة وسندات القروض الأخرى، الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد مهما كان المودع و مهما كان تخصيص الوديعة، الكفالات نقدا، الحسابات الجارية، و سندات الصندوق.

5- المداخل الإيجارية: تتمثل في العوائد الناتجة عن إيجار العقارات أو أجزاء العقارات المبنية، المحلات التجارية و الصناعية غير الحاوية لتجهيزاتها، الأملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما في ذلك الأراضي الزراعية، و الأرباح الناتجة عن العقد العارية و التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف الغير.² و الملاحظ على هذا النوع من المداخل هو:

أ)- من حيث الإعفاءات: استفادتها من جملة من الإعفاءات الضريبية ذات الطابع الاجتماعي على غرار عوائد إيجار السكنات الموجهة لصالح الطلبة و الشقق الجماعية³ التي لا تتجاوز مساحتها 80م²، في حين تنعدم الحوافز الموجهة للقطاع الاقتصادي بوجه عام، و قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على وجه الخصوص. حيث يمكن للإعفاءات الضريبية في هذا المجال المساهمة في حل إشكالية العقار الذي تعاني منه هذه المؤسسات.

ب)- من حيث المعاملة الضريبية: هناك تفرقة بين الإيرادات العقارية ذات الطابع الصناعي و الإيرادات ذات الطابع الإيجاري، لأنه في الحالة الأولى ستخضع للضريبة بمعدل لا يقل عن 20 %، بينما في الحالة الثانية تخضع لمعدل نسبي قدره 15 %، و هو ما قد يدفع البعض إلى التحايل من خلال إخفاء الطابع الحقيقي للدخل الإيجاري.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق ، المادة 45،55.

² نفس المرجع، المادة 42.

³ الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 29 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المادة 41. (ج ر رقم 44 لسنة 2009).

6 - الأجور و المرتبات و المنح: تتعلق بالإيرادات الناتجة عن عمل بحت، يتحقق من خلال علاقة التبعية بين مؤدي الخدمة و صاحب العمل، و تشمل هذه الفئة المكآفات الرئيسية و المكآفات الملحقة، المداخيل المماثلة للأجور (الامتيازات العينية مثل التغذية، السكن، الألبسة)، التعويضات، المكآفات المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، التعويضات و التسديدات و التخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم، و المكآفات المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير.¹

ثالثا. تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي: تقتضي طبيعة الضريبة الإجمالية على الدخل أن يتشكل وعاءها من صافي الدخل لمختلف مصادره الاقتصادية، غير أن تعدد الأوعية الضريبية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر و التعديلات التي عرفتها الضريبة بعد اصلاح 1991، نجم عنه اختلاف في طرق تقدير الوعاء الضريبي و إجراءات ربط و تحصيل الضريبة تبعا لمصدر الدخل إلى درجة توحى بإستمرار أخذ النظام الضريبي الجزائري بطريقة الضرائب النوعية على الدخل مثل ما كان الحال قبل 1991، و هذا ما سنحاول توضيحه فيما يلي:

1- الأرباح التجارية والصناعية والحرفية : تحدد قيمة الوعاء الضريبي بالفرق بين الإيرادات و التكاليف القابلة للتخفيض و اللازمة للحصول على تلك الإيرادات، يضاف إلى ذلك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن التنازل عن الأصول الاستثمارية و أي إيرادات عرضية.

لا بد من الإشارة هنا إلى المعاملة الضريبية المتميزة للمكاسب الرأسمالية التي تستفيد المؤسسة على اثرها من وفر ضريبي، و شروط تخفيض التكاليف التي قد تتحول إلى مصدر خطر ضريبي في حالة عدم التزام المؤسسة بها، و هو ما يزيد من التكلفة الضريبية التي تتحملها:

أ- المكاسب الرأسمالية : ينصرف مفهومها إلى الفرق بين ثمن بيع الأصل و بين قيمته المحاسبية الصافية، و تعامل هذه المكاسب معاملة ضريبية مخففة، حيث تدرج في أساس الضريبة بالنسب التالية:²

- 70% إذا تم التنازل عن الأصل الاستثماري في حدود ثلاثة سنوات من الاكتساب (فوائض القيمة قصيرة الأجل)؛

- 35% إذا تم التنازل عن الأصل الاستثماري بعد ثلاثة سنوات من الاكتساب (فوائض القيمة طويلة الأجل).

غير أن هذه الفوائض تعفى كليا من الضريبة في حالة إعادة استثمارها قبل إنقضاء أجل ثلاث سنوات في شراء أصول رأسمالية جديدة أو تحققها بين شركات من نفس التجمع أو في إطار القرض الإيجاري.

و تشجع هذا المعاملة الضريبية أصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على الاستثمار و تدفعهم إلى شراء أصول رأسمالية جديدة، نتيجة الوفر الضريبي المترتب عن ذلك. كما تشجع في نفس الوقت المؤسسات المالية و البنوك على العمل بصيغة التمويل الإيجاري لصالح هذه المؤسسات.

ب- شروط تخفيض التكاليف: تتوقف قابلية تخفيض التكاليف التي تحملتها المؤسسة عند تحديد الوعاء الضريبي على إستيفائها الشروط المحددة من طرف التشريع الضريبي، و التي تنقسم إلى شروط عامة و شروط خاصة:

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادتان 66، و 67.
² نفس المرجع، المادة 173.

- ب-أ)- الشروط العامة: تطبق على جميع التكاليف و تتمثل في استيفاء العبء لما يلي:¹
- الإستخدام في إطار النشاط العادي للمؤسسة و لصالحها، و توفر الإثباتات التي تدعمه؛
 - أن يترجم في تخفيض في الأصول الصافية؛
 - أن يدرج ضمن أعباء السنة التي أنفق فيها.²
- ب-ب)- الشروط الخاصة: تتعلق بوضع حدود قصوى لبعض التكاليف لعدم ارتباطها مباشرة بنشاط المؤسسة، كمحاولة من التشريع الضريبي للحيلولة دون تضخيمها بغية تخفيض الوعاء الضريبي، أو لتشجيع المؤسسات على المساهمة في تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية و الثقافية و الرياضية، و تتمثل هذه الحدود في:
- الأجور: لا يسمح بتخفيض أجر زوج مستغل لمؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج حائز على أسهم إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس المنصب، دون أن يقل عن الأجر الوطني الأدنى المضمون؛
 - الهدايا: يقتصر التخفيض على الهدايا ذات الطابع الاشهاري و في حدود 500 دج سنويا لكل مستفيد بعد ما كانت في حدود 225 دج قبل ذلك؛
 - الإعانات والتبرعات: يسمح بتخفيض ما يكون لصالح الجمعيات و المؤسسات ذات الطابع الإنساني فقط دون تجاوز 200.000 دج³ سنويا، بعدما كان هذا السقف 20.000 دج في الفترة 1998-2003، 7500 دج في الفترة 95-1997، 5000 دج في الفترة 92-1994، ثم رفعه قانون المالية لسنة 2014 إلى 1.000.000 دج؛
 - المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة الرياضية: يسمح بتخفيضها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المعنية دون تجاوز 30.000.000 دج⁴. و كان هذا السقف محل العديد من التغيرات، فقد كان 1.000.000 دج في الفترة 92-1995، 2.000.000 دج في الفترة 1996-1997، 3.000.000 دج في الفترة 1998-2003، 6.000.000 دج للفترة 2004-2006، و 10.000.000 دج⁵ بداية من 2007. و يطبق هذا الإجراء أيضا بالنسبة لمؤسسات ترميم المعالم الأثرية و المناظر التاريخية المصنفة وإحياء المناسبات التقليدية؛
 - الهبات المقدمة لمؤسسات البحث العلمي المقيمة و المعتمدة: يكون التخفيض في حدود 10% من الربح دون تجاوز 100.000.000 دج⁶ كنفقة في إطار البحث و التطوير، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، و تحدد أنشطة البحث و التطوير بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالبحث العلمي و الوزير المكلف بالقطاع الذي تتبعه المؤسسة، و قد عرفت النسبة السابقة عدة تعديلات؛
 - الضرائب: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على القيمة المضافة، و العقوبات بشكل عام غير قابلة للتخفيض؛

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادتان، 14 و 141.

² Maurice Cozian, précis de fiscalité des entreprises, 31^e ed, Litec, paris, 2008, p 49.

- G. sauvageot, P.A.Leveau, La fiscalité, Nathan, 2007, p 70.

³ الجزائر، وزارة المالية، القانون 24/06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، المادة 13. (ج ر 85 لسنة 2006).

⁴ الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر 01-10 المؤرخ في 26 جويلية 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادة 11. (ج ر 49 لسنة 2010).

⁵ قانون المالية لسنة 2007، مرجع سابق، المادة 13.

⁶ قانون المالية التكميلي لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 9.

- **الاهتلاكات:** لا يسمح باهلاك السيارة السياحية إلا في حدود قاعدة 1.000.000 دج¹، إلا إذا كانت السيارة تمثل الأداة الرئيسية للنشاط فلا يؤخذ بهذا السقف، وقد عرف هذا السقف عدة تعديلات²، فقد كان 300.000 دج سنة 92 قبل أن يرفع إلى 800.000 دج بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2004، على أن يتم حساب الاهتلاك على أساس السعر خارج الرسم بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، و على أساس السعر داخل الرسم بالنسبة للأنشطة غير الخاضعة لهذه الضريبة؛

- **المؤونات :** تكون قابلة للتخفيض عند تحققها فعلا، وفي حالة عدم تحققها فإنها تدمج في إيرادات السنة اللاحقة.

2- **الأرباح غير التجارية:** يتحدد وعاء الضريبة لهذه الفئة من الدخول بنفس الطريقة الموضحة في الفئة السابقة أي :

$$\text{الوعاء الضريبي} = (\text{الإيرادات المهنية} - \text{التكاليف المستوفية لشروط التخفيض}) + \text{فوائض القيمة المهنية}$$

وتخفيض النفقات ضمن نفس الشروط العامة والخاصة المذكورة سابقا مع إضافة التعويضات المقبوضة مقابل التوقف عن ممارسة المهنة أو تحويل الزبائن، والمكاسب المحققة من التنازل بمقابل عن القيم المنقولة و حصص الشركات.

لقد كان نظام الاخضاع الضريبي لهذه الفئة قبل أن يلغى بداية من 2015، يُوجب مسك محاسبة مبسطة مدعمة بالحررات و الوثائق المؤيدة لها، و ضرورة اعتمادها من قبل مصلحة الضرائب المختصة. و يؤخذ عادة بما جاء في التصريح من إيرادات و نفقات لتحديد الربح الصافي، و قد تتدخل الإدارة في اطار الرقابة اللاحقة للتصريحات الممنوحة لها بحكم القانون لإحداث التعديلات التي يقتضيها التشريع الضريبي، و في حالة غياب هذه المحاسبة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة تلقائية من طرف المصلحة المختصة، بناء على المؤشرات و القرائن التي توفرت عن الإيرادات و النفقات.

3- **الإيرادات الفلاحية:** يتحدد الوعاء الضريبي لمؤسسات القطاع الخاضعة للضريبة تبعا للنظام الحقيقي ضمن نفس الإجراءات المطبقة على الأنشطة التجارية، ما يعني أن الوعاء يتمثل في صافي الربح الناتج بعد خصم النفقات اللازمة لممارسة النشاط التي أجاز التشريع الضريبي خصمها من رقم الأعمال، و مع ذلك حدد التشريع الضريبي طريقة تقدير الإيرادات الناتجة عن أنشطة هذا القطاع لبقية المؤسسات في ظل صعوبة المسك المحاسبي لتعاملاتها بالكيفية التالية:³

أ- **مداخيل الأنشطة الفلاحية :** يحدد الدخل الخاضع للضريبة على أساس صافي الربح الناتج⁴ عن استغلال الهكتار ليضرب بعد ذلك في المساحة المستغلة و بحسب طبيعة المزروعات، ويمكن اختصار ذلك في العلاقة التالية:

$$\text{الإيراد الخاضع} = (\text{التعريف المتوسطة للهكتار} - \text{نفقات الهكتار}) \times \text{المساحة}$$

تحدد تعريفات و نفقات الهكتار من قبل لجنة ولائية⁵ تضم ممثل عن الإدارة الضريبية، ممثل عن الإدارة المكلفة بالفلاحة، و ممثل عن غرفة الفلاحة⁶.

¹ قانون المالية لسنة 2010، مرجع سابق، المادة 8.

² السقف عدل بموجب قانون المالية لسنة 1998 المادة 12، وقانون المالية لسنة 2001 المادة 2، وقانون المالية لسنة 2004 المادة 2، وقانون المالية لسنة 2008 المادة 8، وقانون المالية لسنة 2010، المادة 8.

³ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 37.

⁴ يتمثل الربح الصافي في الفرق بين التعريف المتوسطة للهكتار و نفقات إستغلاله.

⁵ الجزائر، وزارة المالية، القانون 12/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، المادة 62 (ج ر 86 لسنة 2002).

⁶ تطبق التعريفات المحددة من قبل هذه اللجنة بعد مصادقة المدير العام للضرائب عليها بقرار يصدره قبل 01 مارس من كل سنة، و إذا تعذر ذلك يتم تطبيق التعريفات المعمول بها سابقا.

(ب)- تربية المواشي : يحدد الدخل الخاضع على أساس القيمة التجارية المتوسطة لكل صنف من أصناف الحيوانات، و التي تحدد هي الأخرى من قبل اللجنة الولائية المذكورة سابقا، مع تطبيق تخفيض ب 60 %،¹ و هو بمثابة تقدير جزائي للنفقات التي يحتاجها النشاط، و يمكن صياغة طريقة تحديد وعاء الضريبة في العلاقة التالية :

$$\text{الإيراد الخاضع} = (\text{القيمة التجارية المتوسطة} \times \text{رؤوس كل فصيلة}) - (\text{تخفيض 60 \%})$$

غير أنه بالنسبة لتربية المحار و الطيور و النحل وغيرها، فإن يتحدد بالفرق بين التعريفات و النفقات المحددة من قبل اللجنة الولائية المذكورة سابقا .

لكن بغض النظر عن المزايا الضريبية التي يستفيد منها القطاع الفلاحي في الجزائر، يبقى الممارسين للأنشطة الفلاحية و الذين تأخذ غالبية أنشطتهم شكل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يخضعون للضريبة بطريقة تقديرية تنطوي على الكثير من العيوب بحقهم و بحق الخزينة العمومية، في ظل عدم تحديد التشريع للمؤشرات و القرائن التي تعتمد عليها اللجنة الولائية في تقدير التعريفات و النفقات بالنسبة للأنشطة الزراعية و القيمة التجارية بالنسبة لتربية الحيوانات، و في ظل الإعتقاد بأن الطريقة الجزائرية تعني عدم تحديد السلطة التقديرية لأعضاء اللجنة السابقة أو لأعوان الإدارة الضريبية، و هذا الإعتقاد الخاطئ قد يكون سببا للتعسف الضريبي الذي كثيرا ما تعاني منه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و قد يكون أيضا منفذا للفساد و الرشاوى.

4- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة: يحدد الأساس الخاضع للضريبة بالنسبة لهذه المداخيل كما يلي:

(أ)- عوائد الأسهم وحصص الشركات و الإيرادات المماثلة: يتحدد وعاء الضريبة بالمجموع الخام للأرباح الموزعة؛
(ب)- إيرادات الديون و الودائع والكفالات : يتحدد وعاء الضريبة بالمبلغ الإجمالي للفوائد السنوية.

قد يتسبب الإخضاع الضريبي لهذه المداخيل في بعض المشكلات للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة من بينها :

- الإزدواج الضريبي: يتولد عن إخضاع الأرباح الموزعة خضوعا مزدوجا للضريبة، و هو ما يزيد من العبء الضريبي على المؤسسات و قد يتسبب في الإحجام عن الاستثمار؛

- نقص المدخرات: يتسبب إخضاع فوائد السندات و الديون والودائع و الكفالات للضرائب في نقص الودائع الادخارية لدى البنوك، ما يضعف من إمكانياتها في تمويل المشروعات الاستثمارية الصغيرة و المتوسطة لعدم وجود سيولة فائضة عن حاجة المؤسسات الكبيرة التي عادة ما تحظى بأولوية التمويل من طرف البنوك، ليضاف ذلك إلى تحفظ البنوك أصلا في تمويل هذه المشروعات، بحجة عدم قدرتها على التسديد و عجزها عن تقديم الضمانات اللازمة لتغطية الديون، و هو ما يفاقم معضلة تمويل هذه المشروعات.²

لكن مع ذلك يبقى العبء الضريبي على هذه المداخيل منخفضا مقارنة بالمداخيل الأخرى نظرا للفرص المتاحة أمام إخفاء المادة الخاضعة للضريبة رغم خضوعها للاقتطاع من المصدر، بسبب غياب الآليات و الامكانيات التي تمكن الإدارة الضريبية من تأكيد هذا الاقتطاع، اذا استثنينا الأرباح الموزعة من قبل المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، كما أن الخاضعين في معظم الحالات غير ملزمين بالإفصاح عن هويتهم.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 40.

² سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)، مرجع سابق، ص379.

- 5- الإيرادات الايجارية: يتحدد أساس الضريبة بالمبلغ الإجمالي للإيجارات السنوية؛
- 6- الأجر والمرتبات والمنح والربوع العمرية : يحدد المبلغ الخاضع للضريبة بالمبلغ المتبقى من الأجر الإجمالي بعد خصم المبالغ المقتطعة لتشكيل معاشات أو منح التقاعد، و المساهمات العمالية في التأمينات الاجتماعية.

رابعا. أنظمة الإخضاع الضريبي: عرف التشريع الجزائري بخصوص الضريبة على الدخل أنظمة الإخضاع التالية:

- 1- النظام الجزافي: لقد عرف هذا النظام العديد من التعديلات قبل تعويضه بالضريبة الجزافية الوحيدة:
- أ- شروط الخضوع للنظام الجزافي: عرفت شروط الخضوع للضريبة تبعا لهذا النظام المراحل التالية:¹
- المؤسسات التجارية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2.500.000 دج،² و كان قبل ذلك 1.500.000 دج؛
 - المؤسسات الخدمية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1.200.000 دج، و كان قبل ذلك 800.000 دج؛
 - المؤسسات التي تجمع بين النشاطين السابقين معا، عند عدم تجاوز رقم الأعمال للنشاطين معا 2.500.000 دج بعد ما كان 1.500.000 في فترة سابقة، على أن لا يتجاوز رقم أعمال الخدمات سقف 1.200.000 دج بعدما كان 800.000 دج. مع استبعاد بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة وفقا لهذا النظام، مثل تجارة الجملة، الأنشطة التي يقوم بها وكلاء البيع، عمليات إيجار العتاد التي تكتسي طابعا دائما، و أنشطة الأشغال العمومية.

أجاز المشرع للتابعين لهذا النظام المسكين محاسبة مدققة إمكانية الانتفال إلى النظام الحقيقي، عبر تقديم طلب بذلك للإدارة الضريبية، و يكون الاختيار صالحا للسنة المعنية و السنتين المواليتين دون إمكانية التراجع عنه خلال هذه المدة.

ب- طريقة تقدير الوعاء الضريبي: يتم تقدير الوعاء الضريبي تبعا لهذا النظام من طرف الإدارة الضريبية بطريقة جزافية، بناء على المعلومات المصرح بها أو التي توصلت إليها الإدارة من مصادرها المختلفة، و ينبغي أن يكون التقدير مطابقا للربح الذي يمكن أن تحققه المؤسسة في الظروف العادية.

ج- خصائص و إلتزامات النظام الجزافي: يتميز هذا النظام بما يلي:

- بساطة إلتزاماته، حيث تقتصر على ضرورة تقديم تصريح بالنتائج المحققة للإدارة الضريبية في أجل محدد، مسك سجلات مرقمة و مؤشرة من قبل مصلحة الضرائب المختصة، تتضمن تسجيلا للمشتريات و المبيعات مع الإثباتات؛
- يعتمد على التقدير الجزافي لرقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة من قبل الإدارة الضريبية، ثم تطبيق هامش ربح محددة من قبل التنظيم لكل نشاط اقتصادي لتقدير الربح الخاضع للضريبة.

غير أن إشكاليته تكمن في عدم تحيين تلك الهوامش، الأمر الذي يدفع بكثير من المؤسسات التابعة له إلى عدم الاقتناع بقانونية الضريبة، لأنها محسوبة على أرباح محددة بطريقة غير موضوعية، فمن غير المعقول ثبات هامش الربح المحقق من

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 15.

² الجزائر، وزارة المالية، القانون 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المنضمين قانون المالية لسنة 2005، المادة 2. (ج ر 85 لسنة 2004).

وراء ممارسة نشاط معين لفترة طويلة، فهو عرضة للإرتفاع كما هو عرضة للانخفاض خاصة تحت تأثير المنافسة. وحل هذه المشكلة هو اعتماد طريقة الجراف الاتفاقي لأن فيه توفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المؤسسة الخاضعة للضريبة، كما أنه يقلل من النسبة المرتفعة للطعون في قانونية و مصداقية الضريبة التي تميز النظام الضريبي الجزائري؛

- يخص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و قد تم استبداله بالضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007.

2- النظام الحقيقي : يخص المؤسسات التي لا تتوفر فيها شروط الخضوع للنظام الجزائي ثم النظام المبسط لاحقا:

أ)- شروط الخضوع للنظام الحقيقي: عرفت هذه الشروط الوضعيات التالية:¹

- المؤسسات التجارية التي تجاوز رقم أعمالها السنوي 2.500.000 دج بعدما كان 1.500.000 دج قبل ذلك؛

- المؤسسات الخدمية التي تجاوز رقم أعمالها السنوي 1.200.000 دج،² بعدما كان 800.000 دج فيما سبق؛

- المؤسسات التي تحوز محاسبة موثوقة و منتظمة و إن لم تتجاوز أرقام أعمالها الحدود المذكورة سابقا عند طلبها ذلك؛

- المؤسسات المستثناة من النظام الجزائي مهما كان رقم الأعمال المحقق من قبلها؛

بصدور قانون المالية لسنة 2008 أصبحت تخضع لهذا النظام المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج ثم رفع هذا السقف إلى 30.000.000 دج،³ غير أنه يمكن للتابعين للنظام المبسط الذين يتوفرون على محاسبة موثوقة مطابقة لأحكام المادتين (9) و (10) من القانون التجاري أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي قبل إلغاء النظام المبسط بداية من 2015.

ب)- طريقة تقدير الوعاء الضريبي: يتم تقدير الوعاء الضريبي تبعا لهذا النظام اعتمادا على المحاسبة، حيث يتحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم التكاليف التي يسمح القانون بخفضها من رقم الأعمال الذي حققته المؤسسة.

ج) خصائص و إلتزامات النظام الحقيقي: يتميز هذا النظام بتزايد حجم الإلتزامات على عاتق المؤسسة، حيث يتطلب مسك محاسبة منتظمة⁴ طبقا للتشريعات المعمول بها في هذا الاطار، وتقديم تصريح بالنتائج المحققة مهما كانت طبيعتها في 30 أفريل على الأكثر من كل سنة، على أن يتضمن مبلغ الربح الصافي أو الخسارة بحسب الحالة، و هو ما يرفع من تكلفة المسك المحاسبي، لكنه يبقى الأفضل من النظام الجزائي.

3- النظام المبسط: هو نظام وسط بين طريقة التقدير الجزائي وطريقة النتيجة الصافية الحقيقية، أُحدث بموجب قانون المالية لسنة 2008:⁵

أ)- شروط الخضوع للنظام المبسط: تخضع لهذا النظام المؤسسات المستثناة من الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة أو غير المستوفية لشروط الخضوع لهذه الضريبة بسبب تجاوز رقم أعمالها السقف المحدد للخضوع لهذه الضريبة و الذي عرف العديد من التعديلات، لكن دون أن يتجاوز رقم الأعمال في الحالتين مبلغ 30.000.000 دج.⁶ غير أنه يحق للخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة طلب الخضوع الاختياري للضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام المبسط؛

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 17.

² قانون المالية لسنة 2005، مرجع سابق، المادة 2.

³ الجزائر، رئاسة الجمهورية، قانون رقم 11 / 11 المؤرخ في 18 جويلية 2011، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011، المادة 2. (ج ر رقم 40 لسنة 2011).

⁴ المحاسبة المنتظمة هي التي تكون مطابقة لأحكام المادتين 9، و 10 من القانون التجاري و المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة.

⁵ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 20.

⁶ قانون المالية التكميلي 2011 ، مرجع سابق، المادة 2 مكرر.

(ب) - طريقة تقدير الوعاء الضريبي: يتم تقدير الوعاء الضريبي تبعا لهذا النظام اعتمادا على محاسبة مبسطة، حيث يتمثل الربح الخاضع للضريبة في ما تبقى بعد خصم التكاليف التي يسمح القانون بخفضها من رقم الأعمال المحقق؛

ج- خصائص و إلتزامات النظام المبسط: يتميز هذا النظام ببساطة إلتزاماته، ومرونة أكبر من حيث مسك الوثائق و الحسابات التي تتيح استخلاص النتيجة الخاضعة للضريبة، إذ يقتصر على مسك محاسبة مبسطة، و إيداع تصريح في 30 أفريل على الأكثر من كل سنة يتضمن الربح الخاضع للضريبة يشمل ميزانية ملخصة، حسابا مبسطا لنتيجة السنة، جدولاً للإهتلاكات، كشفا للمؤونات، و جدولاً لحركة المخزون. و هي نفس الإلتزامات التي يقرها التشريع الضريبي الفرنسي.¹ يُوضع هذا النظام عادة في متناول المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مراعاة لإمكانياتها التي لا تمكنها من مسك محاسبة مدققة، كما يتيح لها فرصة الاندماج التدريجي في نظام الربح الحقيقي دون الاصطدام بالعبء الضريبي² الذي يفرضه دفعة واحدة، و مع ذلك ألغي في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 2015.³

4- نظام التقدير الإداري : هو نظام خاص بالمؤسسات غير التجارية التي لا تتوفر على شروط نظام التصريح المراقب:

(أ) - شروط الخضوع لنظام التقدير الإداري: يطبق هذا النظام على المؤسسات غير التجارية التي لا تتجاوز أرباحها 300.000 دج؛

(ب) - طريقة تحديد الوعاء الضريبي: يقدر وعاء الضريبة بالنسبة للمؤسسات التابعة لهذا النظام من قبل المصالح الضريبية، على أساس المعلومات المصرح بها من طرفها، فضلا عن المعلومات التي تتوفر لهذه المصالح من المصادر الأخرى؛

(ج) - خصائص و التزامات نظام التقدير الإداري: تتمثل التزاماته التصريحية و المحاسبية في نفس التزامات النظام الجزائي التي سبقت الإشارة إليها. غير أن هذا النظام تم الغاؤه بموجب قانون المالية لسنة 2003.⁴

5- نظام التصريح المراقب: هو نظام يخص أيضا فئة المؤسسات غير التجارية:

(أ) - شروط الخضوع لنظام التصريح المراقب: يخضع لهذا النظام، المؤسسات غير التجارية التي تفوق إيراداتها السنوية 300.000 دج،⁵ دون أن تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد هذا السقف العمليات المتعلقة بعناصر الأصول المخصصة لممارسة المهنة، و التعويضات المقبوضة مقابل التوقف عن ممارسة المهنة أو تحويل الزبائن. غير أن المشرع سمح استثناءا للمؤسسات التي لا تتجاوز عائداتها السنوية الحد المذكور سابقا، أن تختار الخضوع لهذا النظام مع ضرورة تصريحها بمقدار أرباحها الصافية بدقة، وتقديم كل المستندات المطلوبة قانونا.

¹ Maurice Cozian, précis de fiscalité des entreprises, op-cit, p 134.

² عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية - دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي- أفريقيا الشرق للطباعة، 1998، ص 267، 282.

³ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 6.

⁴ قانون المالية لسنة 2003، مرجع سابق، المادة 4.

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 26.

⁵ الجزائر، وزارة المالية، القانون 06-2000 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001، المادة 4.

و بصدر قانون المالية لسنة 2008 أصبحت كل المؤسسات التي تتقاضى أرباحا غير تجارية، تخضع لهذا النظام مهما كانت قيمة إيراداتها السنوية.

ب)- طريقة تحديد الوعاء الضريبي: يتحدد وعاء الضريبة طبقا لهذا النظام من خلال الفرق بين الإيرادات الكلية و النفقات الكلية المترتبة عن ممارسة المهنة، مع الأخذ بعين الاعتبار المكاسب و الخسائر الرأسمالية ضمن نفس الشروط و الكيفية التي يتحدد بها وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأرباح التجارية المذكورة سابقا. أما في حالة منح رخصة استثمار شهادة اختراع أو التنازل عن براءة الاختراع من المخترع نفسه، فإنه يطبق على عائد الاستغلال أو على سعر البيع تخفيضا جزافيا للمصاريف المنفقة على الاختراع قدره 30 % في حالة رفض المصاريف المصرح بها.

ج)- خصائص و التزامات نظام التصريح المراقب: يتميز هذا النظام باقتصار الالتزامات الضريبية لتابعيه على:

- اكتاب تصريح في 30 أبريل على الأكثر يتضمن النتيجة المحققة مدعمة بالإثباتات ضمن نفس شروط النظام المبسط؛
- مسك سجل مرقم و مؤشر عليه من قبل مفتش الضرائب المختص اقليميا، تُقيد فيه يوما بيوم الإيرادات و النفقات المهنية بالتفصيل دون إحتوائه على بياض أو شطب، إضافة إلى سجل خاص بالعناصر المخصصة لممارسة المهنة، يتضمن تاريخ الاقتناء أو الإنشاء، مبلغ الاهتلاكات، سعر التنازل في حالة التنازل عنها و تاريخه وتدعيم ذلك بالإثباتات.

أصبح هذا النظام بداية من 2003، النظام الوحيد لفرض الضريبة على الأرباح غير التجارية بعد إلغاء نظام التقدير الاداري. و قد ألغي نظام التصريح المراقب هو الآخر بموجب قانون المالية لسنة 2015،¹ ليصبح هناك نظام إخضاع ضريبي واحد يخص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي من الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج، فيما يخضع من لم يتجاوز هذا السقف للضريبة الجزافية الوحيدة سواء أكانوا يمارسون أنشطة تجارية أو أنشطة غير تجارية بعد إلغاء نظامي التصريح المراقب و المبسط.

خامسا. معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي : على الرغم من أن الضريبة على الدخل الإجمالي توصف بالتصاعدية و الموحدة و الإجمالية، غير أنها عمليا تفتقد لهذه الصفات، فمعدلاتها تجمع بين التصاعدية، النسبية، و المعدلات التمييزية تبعا لطبيعة الأنشطة أو نظام الإخضاع الضريبي، لذا عرفت هذه الضريبة منذ إنشائها، المعدلات التالية:

1- المعدلات التصاعدية: منذ إحداثها سنة 1991 و إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2010، كانت تطبق هذه الضريبة على أساس معدلات تصاعدية، بالنسبة للأرباح المحققة من قبل الأنشطة التجارية و الصناعية و الحرفية، الأنشطة الفلاحية، المهن غير التجارية، فيما كانت تخضع بعض الإيرادات الأخرى للضريبة بمعدلات نسبية.

¹ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 6.

الفصل الرابع: كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

أ- تطورات المعدلات التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي: عرفت المعدلات التصاعدية لهذه الضريبة العديد من التعديلات، نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (25) : تطور معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر للفترة 1992-2016.

2016- 2008		2003		1999		1994		1991	
المعدل	قسط الدخل الخاضع	المعدل	قسط الدخل الخاضع	المعدل	قسط الدخل الخاضع	المعدل	قسط الدخل الخاضع	المعدل	قسط الدخل الخاضع
%0	لا يتجاوز 120.000	%0	لا يتجاوز 60.000 دج	%0	لا يتجاوز 60.000 دج	%0	لا يتجاوز 30.000 دج	%0	لا يتجاوز 25.200 دج
%20	- 120.001 360.000	%10	-60.001 180.000 دج	%10	180.000-60.001 دج	%15	-30.001 120.000 دج	%12	-25.201 37.800 دج
%30	- 360.001 1.440.000	%20	-180.001 360.000 دج	%20	360.000-180.001 دج	%20	-120.001 240.000 دج	%15	-37.801 63.000 دج
%35	أكثر من 1.440.000	%30	-360.001 1.080.000 دج	%30	720.000-360.001 دج	%30	-240.001 720.000 دج	%19	-63.001 100.800 دج
-	-	%35	-1.080.001 3.240.000 دج	%35	-720.001 1.920.000 دج	%40	-720.001 1.920.000 دج	%23	-100.801 151.200 دج
-	-	%40	ما تجاوز 3.240.000 دج	%40	ما تجاوز 1.920.000 دج	%50	ما تجاوز 1.920.000 دج	%29	-151.201 214.200 دج
								%35	-214.201 289.100 دج
								%42	-298.101 378.000 دج
								%49	-378.001 478.800 دج
								%56	-478.801 592.200 دج
								%63	-592.201 718.200 دج
								%70	ما تجاوز 718.200 دج

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على قوانين المالية للسنوات 1991، 1994، 1999، 2003، و 2008.

إن ما يمكن إبداءه من ملاحظات حول معطيات الجدول هو :

- تم إحداث هذه الضريبة بإثني عشرة معدلا محصورا بين 0% لشرحية الدخل المعفاة من الضريبة و 70% للشريحة التي تتجاوز 718.200 دج. و هذا الإفراط في تعداد المعدلات الضريبية و إرتفاعها يناقض مبررات الإصلاح الذي جاء بهذه الضريبة، كما أنها لا تضيفي صفتي البساطة و الوضوح على النظام الضريبي، و لن تسهم في تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات. فالضريبة النوعية على الدخل المطبقة قبل إحداث هذه الضريبة التي كانت توصف على أنها تمثل عبء كبير على المؤسسات الاقتصادية لم تتجاوز معدلاتها نسبة 55%. لذا فإن نظام ضريبي بهذه المعدلات عددا و قيمة، لا يمكنه الاسهام في توفير البيئة المناسبة لأعمال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كونها المعنية بالدرجة الأولى بهذه الضريبة؛

- جاءت ضرورة التعديل بعد فترة وجيزة من التطبيق، حيث قلص عدد المعدلات بموجب قانون المالية لسنة 1994 ليصبح ستة معدلات، لكن مع ذلك بقيت تعرف ارتفاعا، إذ وصلت حد 50% بالنسبة لشرحية الدخل التي تفوق 1.920.000 دج؛

- لم تكن التعديلات السابقة كافية لتخفيف العبء الضريبي على المؤسسات، الأمر الذي دفع إلى مراجعة المعدلات مرة أخرى سنة 1999، حيث تم تخفيض المعدل المقابل للشريحة العليا من الدخل من 50% إلى 40 %، كما عرفت رفعا في الحد الأدنى للإخضاع الضريبي من 30.000 دج إلى 60.000 دج و توسيع مدى بعض شرائح الدخل في ظل الاحتفاظ بعدد المعدلات؛
- اكتفت التعديلات التي تمت سنة 2003، بتوسيع مدى بعض الفئات، و رفع حد الإخضاع للشريحة العليا من 1.920.000 دج إلى 3.240.000 دج؛
- أما ما أحدثه قانون المالية لسنة 2008 من تعديلات فقد تمثل في تقليص شرائح الدخل من (06) إلى (04) شرائح، و تخفيض حد شريحة الدخل الخاضعة للمعدل الأعلى إلى 1.400.000 دج بدلا من 3.240.000 دج مع تخفيض المعدل المقابل لهذه الشريحة من 40% إلى 35%.
- (ب)- أثر تعديلات المعدلات التصاعدية على تخفيف عبء الضريبة على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: إن ما يمكن استنتاجه من التعديلات السابقة هو:
- اتجاه التشريع الضريبي الجزائري نحو تخفيف الأعباء الضريبية على المؤسسات: و ذلك من خلال تخفيض المعدل الأقصى للاقتطاع من 70 % سنة 1992 إلى 40% سنة 2003. و رفع الحد الأدنى للشريحة الخاضعة للمعدل الأقصى للاقتطاع من 718.200 دج سنة 1992 إلى 3.240.000 دج سنة ، ثم تخفيضها إلى 1.440.000 دج سنة 2008.
- التعديلات كانت في صالح المؤسسات الكبيرة بالدرجة الأولى: فالشرائح العليا من الدخل كانت أكثر استفادة من التخفيضات التي مست المعدلات، بينما عرفت الشرائح الدنيا و المتوسطة من الدخل تزايدا أو ثباتا في معدلاتها. ما يعني أن التعديلات التي تمت بداية من 1994 كانت في صالح المؤسسات التي تحقق مداخيل أكبر على حساب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
- التعديلات غير مشجعة للإدخارات: إن التعديلات السابقة تمت بما يتعارض مع هدي تحقيق العدالة بين فئات الدخل و تحسين المردود المالي للنظام الضريبي و دون أن يكون ذلك على حساب زيادة العبء الضريبي على الأنشطة الاقتصادية. ما يقلص من دور هذه الجهود في تصحيح الإختلالات التي عرفتتها هذه الضريبة، و جعلها عامل تخفيف للنشاط الاستثماري بدل عامل تثبيط، فالحد المعفى من الضريبة لم يتجاوز الحدود التالية :

الجدول رقم (26) : تطور الحد الأدنى للإخضاع الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2016.

2015-2008	2003	1999	1994	1992
120.000 دج	60.000 دج	60.000 دج	30.000 دج	25.200 دج

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على قوانين المالية للسنوات 1991، 1994، 1999، 2003، و 2008.

رغم التعديلات التي حدثت يبقى هذا الحد الذي يصطلح عليه الحد الأدنى للمعيشة أو عتبة الفقر بعيدا على تلبية الحاجات الأساسية، فكيف سيتمكن ذوي الدخل المحدودة من تكوين المدخرات التي تعتبر أهم مصادر تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

- إرتفاع المعدلات الضريبية: لم تقل المعدلات الضريبية عن 20% بالنسبة للشريحة الأولى من الدخل الخاضع، لترتفع بنسبة قياسية للشريحة الثانية و بمعدل 30%؛ ما يؤدي إلى ارتفاع مستوى العبء الضريبي على ذوي الدخل الصغيرة و المتوسطة. الأمر الذي يدفعنا إلى القول بأن التعديلات التي حدثت على مستوى المعدلات لم يكن ضمن أولوياتها تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و بالتالي لم تكن منسجمة مع جهود السلطات الاقتصادية و السياسية للنهوض بالقطاع الاقتصادي من خلال دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و العمل على تهيئة بيئة أعمال يصل فيها العبء الضريبي إلى المستوى الذي يحفز الاستثمار في هذا النوع من المؤسسات.

مع الإشارة إلى أن استخدام التحفيز الضريبي لتشجيع هذا النوع من الاستثمارات لن يكون له الأثر الإيجابي في ظل تطبيق معدلات ضريبية مرتفعة، فالتحفيز الضريبي يتميز بالطابع المؤقت، لذا قد يكون لتطبيق معدلات ضريبية معقولة في اطار القانون الضريبي العام الأثر الأكبر في تحفيز الاستثمار.

بالمقارنة بتجارب بعض الدول المغاربية في هذا المجال، نجد أن معدلات الضريبة على الدخل في المغرب عرفت في نفس الفترة تقريبا تطورات مشابهة¹ نجم عنها إستفادة غالبية شرائح الدخل من التخفيف في العبء الضريبي، لكن مع ذلك استمر تركيز الضغط الضريبي على ذوي الدخل الدنيا و المتوسطة، و محاباة ذوي الدخل العليا و قد رأى البعض أن ذلك يدخل ضمن الأهداف ذات الطابع العالمي المفروضة في اطار سياسات التقويم الهيكلي.²

أما في تونس فيشمل جدول الضريبة على الدخل (06) شرائح تتراوح معدلاتها بين (0) % للشريحة الدنيا و 35% للشريحة العليا³، و هي تتقارب مع ما هو مسجل في الجزائر.

2-المعدلات النسبية: تطبق المعدلات النسبية بحسب مصدر الدخل و نظام الإخضاع الضريبي، و تتمثل في:

أ- المعدل الخاص بالتابعين لنظامي التصريح المراقب و المبسط: يطبق على الممولين التابعين لهذين النظامين معدل 20% مع خاصية التحرر الضريبي⁴ قبل إلغاء هذين النظامين بداية من 2015؛

ب- المعدلات الخاصة بالأرباح غير التجارية: تتمثل هذه المعدلات في الآتي:

- المعدل 15% (ضريبة محررة): يخص المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق التأليف للفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر⁵؛

- المعدل 24% (ضريبة محررة) : يقتطع من المقدار الإجمالي للمبالغ المدفوعة لأشخاص يمارسون مهنة حرة و الشركات الأجنبية غير المقيمة مهنيًا في الجزائر، وعائدات حقوق التأليف و الريوع التي يتقاضاها المخترعون؛

ج- المعدلات الخاصة بالمكاسب الرأسمالية: تشمل المعدلات التالية:

¹ راجع هذه التطورات في الملحق رقم (07).

² عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية - دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي- أفريقيا الشرق للطباعة، 1998، ص 270.

³ - تونس، وزارة المالية، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، الفصل 44.

- لمعرفة معدلات الضريبة على الدخل في تونس راجع الملحق رقم(08).

⁴ الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 09/09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 6. (ج ر 78 لسنة 2009)

⁵ نفس المرجع، المادة 34.

- المعدل 15% (ضريبة محررة): يخص فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين، و قد أصبح المعدل 20%¹ بداية من سنة 2010، مع إعفاء الفوائض التي يعاد استثمارها في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات أخرى؛
- المعدل 20% (ضريبة محررة): يخص فوائض القيمة الناتجة عن التنازل الأسهم و الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، وتعفى في حالة إعادة استثمارها؛
- (د)- المعدلات الخاصة ببيع رؤوس الأموال المنقولة: تخضع للمعدلات التالية:
- المعدل 15% (ضريبة محررة): للمداخيل الموزعة على الاشخاص الطبيعيين غير المقيمين؛
- المعدل 10% (ضريبة محررة): للمداخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بعد أن كان 15% و 20% قبل ذلك؛
- المعدل 50% (ضريبة محررة): لإيرادات سندات الصندوق غير الاسمية، بعد أن كانت 40% بداية من صدور قانون المالية 2005 و 30% قبل ذلك؛
- المعدل 10% (قرض ضريبي): لإيرادات الديون و الودائع و الكفالات؛
- المعدل 10% (ضريبة محررة): للفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر الادخار التي يملكها الخواص بالنسبة لقسط الفوائد الذي يتجاوز 50.000 دج، بينما يخضع لاقتطاع من المصدر بنسبة 1% القسط الذي يقل عن أو يساوي 50.000 دج.
- (هـ)- المعدلات الخاصة بالمرتبات والأجور والمنح: تتضمن هذه المعدلات مايلي:
- تخضع الأجور و المرتبات لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.
- المعدل 15% و الذي خُفض إلى 10% بداية من 2010 يطبق على علاوات المردودية، المكافآت التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية، الاستدراكات الخاصة بالأجور و المكافآت، المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون بالإضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث العلمي بصفة مؤقتة، و كل المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري (ضريبة محررة إلا في حالة تجاوز المكافآت الناتجة عن الأنشطة الفكرية المؤقتة 2.000.000 دج سنويا).²
- المعدل 20% و الذي يطبق على أجور الموظفين و التقنيين و المؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر؛
- (و)- المعدلات الخاصة بالمداخيل الإيجارية: تخضع المداخيل الناتجة عن تأجير العقارات للمعدلات التالية:
- المعدل 15% (ضريبة محررة): للعقارات ذات الاستعمال المهني؛
- المعدل 7% (ضريبة محررة): للعقارات ذات الاستعمال السكني.
- دون الاستفادة من تطبيق أي تخفيضات بداية من 2003، حيث كان قبل هذا السنة يتم تخفيض نسبة 10% من مبلغ الايجار السنوي بالنسبة للمحلات المهنية و 80% بالنسبة للسكنات دون تجاوز التخفيض 180.000 دج، و هي تقابل تكاليف الصيانة. مع تطبيق معدل ضريبي قدره 15% بالنسبة للمحلات المهنية، و 10% بالنسبة للسكنات و يخفض

¹ قانون المالية التكميلي 2010، مرجع سابق، المادة 25.

² قانون المالية 2010، مرجع سابق، المادة 6.

بالنسبة للإيجار الذي يكون لصالح الطلبة إلى 5%.¹ قبل أن يتقرر إعفاء الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة و تأجير السكنات الجماعية التي لا تتجاوز مساحتها 80م² بشكل نهائي من الضريبة على الدخل.²

و الخلاصة هي أن الضريبة على الدخل الاجمالي في الجزائر مبنية أساسا على تفتيت المادة الخاضعة للضريبة، تعدد أنظمة الاخضاع بشكل يسمح للمؤسسات الكبيرة من الاستفادة أكبر من مزاياها و التخفيف من عبء الضريبة مقارنة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الأمر الذي يناقض طبيعة هذه الضريبة في كونها إجمالية و موحدة للمادة الخاضعة لها.

الفرع الثالث : الضريبة على أرباح الشركات.

هي ضريبة خاصة بشركات الأموال، غير أنه يمكن لشركات الأشخاص طلب الخضوع لها طوعا بدلا من الضريبة على الدخل الإجمالي.

أولا. نطاق الضريبة: أحدثت هذه الضريبة بموجب الاصلاح الجبائي الذي عرفته الجزائر سنة 1991، حيث عوضت الضريبة النوعية على الدخل التي عرفتها الجزائر قبل هذا التاريخ، لذلك فهي ضريبة يتكون وعائها من خليط من المداخل، تخضع لها الشركات و المؤسسات التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكيها، و يكون الهدف من نشاطها تحقيق الأرباح ، لهذا تفرض هذه الضريبة على:³

1- الشركات: تتمثل الشركات الخاضعة لهذه الضريبة في:

- أ- شركات الأموال (شركة المساهمة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، الشركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة) ؛
- ب- شركات الأشخاص إذا اختارت الخضوع للضريبة وفق نظام شركات الأموال، و الاختيار لا يمكن التراجع عنه؛
- ج- الشركات المدنية غير المؤسسة في شكل شركة أسهم عند اختيارها الخضوع للضريبة وفق نظام شركات الأموال و يكون هذا الاختيار نهائيا و لا يجوز التراجع عنه؛

2- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري؛

3- الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها؛

- 4- الشركات الممارسة للأنشطة التي صنفها التشريع الضريبي صراحة ضمن فئة الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية.⁴ غير أنه مع صدور قانون المالية لسنة 2015 أصبح خضوع الشركات السابقة لهذه الضريبة يتوقف على تجاوز رقم أعمالها 30.000.000 دج، بينما تخضع الشركات التي لم تتجاوز هذا السقف للضريبة الجزافية الوحيدة⁵ مع إمكانية طلبها الخضوع الاختياري للضريبة على أرباح الشركات تبعا للنظام الحقيقي.⁶

ثانيا. وعاء الضريبة على أرباح الشركات: يتمثل وعاء هذه الضريبة في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة و التكاليف التي تحملتها في نفس سنة النشاط، على أن تستوفي هذه التكاليف شروط قابلية الخصم التي يحددها التشريع الضريبي، لذلك يتحدد الوعاء الضريبي عبر الخطوات التالية:

¹ الجزائر، وزارة المالية، القانون 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المادة 2. (ج ر 79 لسنة 2001).

² قانون المالية التكميلي 2009، مرجع سابق، المادة 41.

³ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 136.

⁴ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 12.

⁵ قانون المالية 2015، مرجع سابق، المادة 13.

⁶ نفس المرجع، المادة 42.

1- تحديد قيمة إيرادات المؤسسة: من مصادرها المختلفة وفقا للقواعد و الأسس المحاسبية التي يسمح بها التشريع الضريبي الجزائري، كون الخضوع لهذه الضريبة يتم عبر النظام الحقيقي فقط، و الذي يقتضي مسك محاسبة منتظمة، وتتضمن الإيرادات الإجمالية للمؤسسة قيمة المبيعات الكلية السنوية من سلع أو خدمات، و الإيرادات التي قد تحصل عليها من مصادر و أنشطة أخرى بما في ذلك الأنشطة العرضية.

2- تحديد النفقات المسموح بخصمها: تشمل النفقات المسموح بخصمها من قبل التشريع الضريبي الجزائري ما يلي:¹

أ- المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، الاجارات التي تدفعها المؤسسة، أجور المستخدمين، الفوائد وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالقروض، الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال و علامات الصنع و مصاريف المساعدة التقنية، الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية و التي تتوقف قابلية خصمها على اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة؛

ب- قيمة مواد التجهيزات، قطع الغيار، المواد المستوردة بدون دفع و بإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية و الصرف من جهة، و المواد المستوردة بدون دفع ضمن نفس الشروط و المخصصة للنشاطات التي يرخص مجلس النقد و القرض لتجار الجملة و الوكلاء بمزاومتها؛

ج- الاهتلاكات الحقيقية، حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة؛

د- الضرائب التي تحملتها المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية، باستثناء الضريبة على أرباح الشركات؛

هـ- المؤونات أو الأرصدة المشككة بغرض مواجهة الخسائر المتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية؛

و- الخسائر التي تتعرض لها المؤسسة و المرحلة من سنوات سابقة، حيث يجيز التشريع ترحيلها لمدة (04) سنوات؛

ز- لا يقبل تخفيض الغرامات و المصادرات أين كانت طبيعتها و الناتجة عن مخالفة المؤسسة للأحكام القانونية.

لكن تبقى قابلية هذه التكاليف للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي مرتبطة باستيفائها الشروط العامة و الخاصة التي تم ذكرها عند التطرق للضريبة على الدخل الإجمالي.

لكن ما يثار بخصوص طريقة تحديد وعاء الضريبة هو المبدأ العام الذي تعتمده الإدارة الضريبية في تخفيض التكاليف و المتمثل في ارتباطها بطبيعة النشاط المفروضة عليه الضريبة وعدم المبالغة فيها، و دون تحديد للحد الفاصل بين المعقولة و المبالغة، خاصة في ظل اعتماد الرقابة الجبائية على الانتقائية، الأمر الذي يتيح للمؤسسات الكبرى لتوفرها على خبراء في الميدان الضريبي الدفاع بشكل فعال عن مواقفها، ما يجعلها تجد في إمكانية خصم التكاليف منفذا لتقليل الأوعية الضريبية، و هي الفرص التي تتضاءل أمام المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

3- تحديد قيمة المكاسب الرأسمالية: ينبغي أن يتضمن الدخل الخاضع للضريبة المكاسب الرأسمالية التي تحققها المؤسسة نتيجة بيع بعض أصولها، و يتم إدراج هذه المكاسب ضمن الدخل الخاضع للضريبة بالنسب التالية:²

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 141.

² نفس المرجع، المادة 173.

أ- نسبة 35%: إذا تم التنازل عن الأصل الاستثماري بعد (03) سنوات من الاكتساب، و تسمى هذه الحالة بفوائض القيمة طويلة الأجل. بينما في التشريع الأمريكي مثلا تتمثل هذه الفوائض في المكاسب المحققة من التنازل عن الأصول الاستثمارية بعد ستة أشهر من الاكتساب و تخضع نسبة 40% منها للضريبة و بمعدل 50%¹؛

ب- نسبة 70%: إذا تم التنازل عن الأصل الاستثماري خلال (03) سنوات من الاكتساب، و تسمى هذه الحالة بفوائض القيمة قصيرة الأجل. بحسب التشريع الأمريكي مثلا فإن هذا النوع من فوائض القيمة هو الذي يتحقق عن التنازل عن الأصول الاستثمارية في فترة تقل عن الستة أشهر من اكتسابها، و يتم إخضاع الفوائض في هذه الحالة بالكامل للضريبة وحسب المعدلات العادية.²

غير أن هذا الفوائض لا يخضع للضريبة بحسب التشريع الجزائري في حالة إعادة استثماره قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات، فوائض القيمة المحققة بين شركات من نفس التجمع، و فوائض القيمة المحققة في إطار القرض التجاري. تعد عملية الإعفاء هذه بمثابة معاملة ضريبية تمييزية لتشجيع المؤسسة على الاحتفاظ باستثماراتها أطول فترة ممكنة. رابعا - معدلات الضريبة: تتمثل معدلات هذه الضريبة في:

1- المعدلات العادية: باستقراء التطورات التي عرفتها التشريعات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات نجد أن معدلات هذه الضريبة عرفت العديد من التعديلات نوردتها بحسب قانون المالية الذي أقرها فيما يلي:

أ- قانون المالية لسنة 1991: حدد معدلها العام بـ 42% و أخضع الأرباح المعاد استثمارها لمعدل 33%؛
ب- قانون المالية لسنة 1994: أقر تنزيل معدلها العام إلى 38%، مع إبقاء خضوع الأرباح المعاد استثمارها للمعدل 33%؛
ج- قانون المالية لسنة 1999: أقر تنزيل المعدل العام إلى 30%، على أن تخضع الأرباح المعاد استثمارها من طرف المؤسسة للمعدل المنخفض المقدر بـ 15% بدلا من المعدل العادي، و ذلك عند توفر الشروط التالية³:

- تخصيصها في سنة تحققها لاستثمارات عقارية أو منقولة تنجزها المؤسسة في إطار نشاطها أو خارجها مثل اقتناء أسهم أو حصص في الشركات، قيم منقولة أخرى تسمح لها بالمشاركة بنسبة 90% في رأس مال الشركات الأخرى للتجمع؛
- مسك محاسبة قانونية مدققة، مع ضرورة إرفاق المؤسسة بتصريحها السنوي بالأرباح التي ستخضع للمعدل المنخفض بقائمة الاستثمارات المحققة مع ذكر طبيعتها، تاريخ دخولها في أصولها، و سعر تكلفتها؛
- بقاء الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة (05) سنوات على الأقل.

عند الإخلال بأحد هذه الشروط يتحول هذا الامتياز إلى مصدر خطر ضريبي يتجلى في:
- في حالة التنازل عن الاستثمارات أو إخراجها من النشاط خلال الخمس سنوات الأولى دون إعادة استثمار عائد العملية فوراً، يطبق على الأرباح المستفيدة من المعدل المنخفض معدلا كاملا مع تطبيق زيادة بـ 5%؛
- في حالة عدم احترام الإلتزام المتعلقة بتخصيص الأرباح أثناء سنة التحقق، تخضع الأرباح المستفيدة من المعدل المنخفض للمعدل الكامل مع تطبيق زيادة بـ 25%.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، مرجع سابق، ص 274.

² نفس المرجع، ص 273.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 142.

(د) - قانون المالية لسنة 2006: أقر تخفيض المعدل العام من 30% إلى 25%، و المعدل الخاص بالأرباح المعاد استثمارها من 15% إلى 12.5% مع الإبقاء على نفس شروط الاستفادة منه؛

(هـ) - قانون المالية التكميلي لسنة 2008: ألغى المعدل الخاص بالأرباح المعاد استثمارها، و أقر الأخذ بالمعدلات التمييزية

في المعاملة الضريبية بين الأنشطة الانتاجية و الأنشطة التجارية، و أصبحت الضريبة على أرباح الشركات تطبق بمعدلين هما:¹

- المعدل 19%: بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد، البناء و الأشغال العمومية، و الأنشطة السياحية.² كما يطبق هذا المعدل

على الأنشطة المختلطة إذا كان رقم الأعمال لهذه الأنشطة يمثل نسبة 50% أو يفوقها من رقم الأعمال الإجمالي؛³

- المعدل 25%: بالنسبة للأنشطة التجارية، الخدمية، النشاطات المنجمية و المحروقات، و الأنشطة المختلطة عند تجاوز

حصة رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات نسبة 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم.

(و) - قانون المالية لسنة 2015: أقر توحيد المعدلين السابقين في معدل واحد قدره 23%⁴ رافعا بذلك معدل الضريبة

على القطاع الإنتاجي و مخفضا معدلها على القطاع التجاري،

(ز) - قانون المالية التكميلي لسنة 2015: ألغى توحيد معدلي الضريبة الذي أقره قانون المالية لسنة 2015 و أقر

المعدلات التالية⁵:

- المعدل 19%: لأنشطة انتاج السلع؛

- المعدل 23%: لأنشطة البناء، الأشغال العمومية، الري، و الأنشطة السياحية و الحمامات دون وكالات الاسفار؛

- المعدل 26%: لباقي الأنشطة الأخرى؛

بالنسبة للممولين متعددي الأنشطة، فإنهم مطالبون بتقديم محاسبة منفصلة لكل نشاط حتى يتسنى تحديد حصة الأرباح

الخاضعة لكل معدل من المعدلات السابقة، و يترتب على عدم الإلتزام بذلك تطبيق معدل موحد هو 26%.

على الرغم من أهمية هذا التمايز في المعدلات الضريبية الذي هو في صالح القطاع الإنتاجي، فإن مسك محاسبة منفصلة

لكل نشاط في حالة تعدد الأنشطة سيرفع كلفة المسك المحاسبي، و من ثم زيادة كلفة الامتثال الضريبي، فضلا على أنه

يعد خروجاً عن مبدأ وحدة المحاسبة و الميزانية، و يطرح إشكالية كيفية التعامل مع الخسارة التي قد يحققها الممول في

نشاط من الأنشطة التي يمارسها.

2- معدلات الاقتطاع من المصدر: تعرف الضريبة على أرباح الشركات تطبيق المعدلات التالية:⁶

(أ) - المعدلات الخاصة بعوائد رؤوس الأموال المنقولة: تعرف هذه المعدلات الحالات التالية:

- المعدل 10% (قرض ضريبي): لعوائد الديون والودائع والكفالات؛

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 150-1.

² يقصد بنشاطات البناء و الأشغال العمومية الأنشطة المسجلة كما في السجل التجاري و المترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع، بينما يقصد بنشاط الإنتاج

استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء نشاطات التوضيب أو العرض التجاري الموجهة للمواد لإعادة بيعها ولا تشمل أيضا عبارة "نشاطات الإنتاج" النشاطات

المنجمية و المحروقات، في حين يقصد بالنشاط السياحي تسيير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية مع وكالات السياحة و الأسفار بموجب قانون

المالية لسنة 2014 حيث هذه الوكالات قبل صدوره تخضع للمعدل 25%.

³ قانون المالية التكميلي 2009، مرجع سابق، المادة 7.

⁴ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 12.

⁵ الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر 01-15 المؤرخ في 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 2. (ج ر 40 لسنة 2015).

⁶ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 150-2.

- المعدل 50 % (ضريبة محررة): لعوائد سندات الصندوق غير الاسمية، بعد أن كان 40%،¹ و 30% قبل ذلك؛
- المعدل 20 %: لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة المحققة في اطار الدخول إلى البورصة.
- (ب)- المعدلات الخاصة بالشركات الأجنبية: تتمثل هذه المعدلات فيمايلي:
- المعدل 24 %: من المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج بسبب استغلال براءات اختراعهم، أو التنازل عن علامات الصنع أو أساليبه، وكذا من المبالغ الإجمالية المقبوضة من طرف المؤسسات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر؛
- المعدل 10%: من المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض ضريبة على المؤسسات الجزائرية للنقل البحري، مع تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل على البلدان التي تطبق نسبة أعلى أو أدنى على المؤسسات الجزائرية؛
- المعدل 15 %: من الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة بالجزائر؛ لكن يبقى الحد الأدنى لهذه الضريبة هو 5.000 دينار جزائري قبل أن يرفع إلى 10.000 دج بداية من 2015.²
- بالمقارنة ببعض البلدان نجد أن معدل هذه الضريبة عند دخولها حيز التطبيق في المغرب كان يقدر ب 45% و يضاف له واجب التضامن الوطني بنسبة 10% من الضريبة على الشركات ليصل المعدل الإجمالي المطبق إلى 49.5%، غير أنه تم تخفيضه سنة 1993 إلى 38% و معدل 41.8% كمعدل إجمالي، ثم خفض سنة 1994 إلى 36% و 39.6% كمعدل إجمالي، و إلى 35% و 38.5% كمعدل إجمالي سنة 1996، و كان المعدل المستهدف هو 30%³.
- بينما تطبق الضريبة على أرباح الشركات في تونس حسب المعدلات التالية:⁴
- المعدل العام 30 % : بدأ تطبيقه على الأرباح المحققة خلال سنة 2006 و المصّرّح بها ابتداء من جانفي 2007 و أرباح السنوات اللاحقة، مع الإبقاء على خضوع القطاع المالي، قطاع المحروقات، وقطاع الاتصالات لمعدل 35%؛
- الشركات التي تدرج أسهمها العادية بالبورصة يطبق عليها معدل 20% لمدة خمس سنوات؛
- الفلاحة و الصيد البحري و الصناعات التقليدية و الأرباح المتأتية من التصدير المحققة ابتداء من بداية جانفي 2011 تخضع للضريبة بمعدل 10%؛
- مع وجود حد أدنى في مختلف الحالات.
- أما في فرنسا فتطبق ضريبة الشركات بمعدل 33,33%، غير أنه يخفض إلى 15%⁵ بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة المتوسطة وفق شروط⁶ تتعلق بمستوى الربح و رقم الأعمال و نسبة رأس المال المدفوع من قبل الأفراد.
- خامسا. نظام فرض الضريبة و الالتزامات الضريبية للشركات: نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر هو النظام الحقيقي،⁷ و تنقسم التزاماتها الجبائية إلى التزامات تصريحية و أخرى محاسبية:

¹ قانون المالية لسنة 2003، مرجع سابق، المادة 4.

² قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 52.

³ عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية (دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي) مرجع سابق، ص 246.

⁴ تونس، وزارة المالية، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، مرجع سابق، الفصل 49.

⁵ جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض و التنبني، في مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، 2010، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، ص 131.

⁶ يطبق على شريحة الربح التي تقل عن 38.120 يورو، بالنسبة للمؤسسات التي يقل رقم أعمالها عن 7,63 مليون يورو و رأس المال المدفوع من قبل الأفراد لا يقل عن 75%.

⁷ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 148.

1- الالتزامات التصريحية : تتمثل في التصريح بوجودها في أجل شهر من بداية نشاطها، التصريح بتوقفها عن ممارسة نشاطها أو تحويله خلال عشرة أيام، و التصريح بالنتيجة الجبائية التي تحققها من خلال إيداع تصريح في حدود أربعة أشهر من أقفال السنة المالية وفق نموذج تقدمه إدارة الضرائب لدى مفتشية تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها. غير أنه لأسباب موضوعية أو لقوة قاهرة يمكن تمديد أجل التصريح بناء على قرار من المدير العام للضرائب دون تجاوز التمديد مدة الشهرين.¹

2- الالتزامات المحاسبية: تتمثل في مسك محاسبة مدققة طبقا للقوانين و النظم المعمول بها، ضمن الشروط المذكورة عند التطرق إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، كون الضريبة على أرباح الشركات تفرض تبعا للنظام الحقيقي فقط.² يمكن إبداء مجموعة من الملاحظات بخصوص هذه الضريبة:

(أ)- التمايز الضريبي: رغم إيجابية المعاملة الضريبية التمييزية التي بدأ تطبيقها بداية من 2009 من خلال اخضاع الأنشطة الإنتاجية و الأشغال العمومية و السياحية لمعدل مخفض بالمقارنة بالأنشطة الأخرى، غير أنها تجاهلت مستوى الأرباح التي يمكن تحقيقها و حجم المؤسسة و أولوية فروع كل قطاع اقتصادي، حيث نظرت نظرة موحدة إلى جميع الأنشطة الإنتاجية إذا استثنينا قطاع المحروقات و المناجم، و هو الأمر الذي يضعف من دورها التوجيهي للاستثمار إلى القطاعات التي تمثل أولوية مجتمعية، ولكن يبقى الأسوأ من كل ما سبق هو ما جاء به قانون المالية لسنة 2015 حين ألغى هذه المعاملة التمييزية التي كانت لصالح القطاع الانتاجي بإخضاعه لنفس المعدل الذي يخضع له القطاع التجاري حيث وحد معدلي هذه الضريبة في معدل واحد هو 23%، قبل استدراك ذلك مع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2015 بإقراره لمعدلات ضريبية تمييزية بين الأنشطة الاقتصادية؛

(ب)- المعاملة الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: تبقى الضريبة الوحيدة التي ورد في التشريعات النازمة لها مصطلح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، حيث حُصت المؤسسات الإنتاجية منها و العاملة في الولايات المستفيدة من صندوق تنمية الجنوب أو في الولايات المستفيدة من صندوق التنمية الاقتصادية للضرائب العليا ببعض التخفيضات. لكن أكثر المشكلات التي تثار بخصوص الضرائب على الأرباح هي افتقاد التمايز في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص و شركات الأموال للمبررات الاقتصادية، فتقرير التمييز في المعاملة الضريبية في دولة تسعى لتشجيع الاستثمار ينبغي أن يكون على أساس العوامل المتحكممة في عملية تخصيص الموارد بين المؤسسات و القطاعات الاقتصادية و بين فروع كل قطاع و ليس على أساس الشكل القانوني للمؤسسة. و يُسجل هذا التمايز داخل الشكل القانوني الواحد بالنسبة لشركات الأشخاص لمجرد اختلاف عدد الشركاء، ما يترتب عنه اختلاف العبء الضريبي على مؤسسات تمارس نفس النشاط ، و خضوع الأنشطة غير المرغوبة اقتصاديا لعبء ضريبي أخف لمجرد كونها شركة أشخاص أو لكثرة عدد شركائها، إذ يترتب عن تصاعدي الضريبة على الدخل تعدد الاستفادة من الحد الأدنى المعفى من الضريبة، إضافة إلى تجنب المعدلات العليا من الجدول التصاعدي كلما تزايد عدد الشركاء ، و هو ما لا يتاح لشركات الأموال.³

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المواد 151-2، 183، 195.

² نفس المرجع ، المادتان 152، و 153.

³ محمد عمر أبو دوح، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجبائية و الأسس العلمية للضريبة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 25.

الفرع الرابع: الضريبة على النشاط المهني و الضرائب المرتبطة بالعقارات و الأملاك.

تتضمن منظومة الضرائب المباشرة في الجزائر مجموعة من الضرائب الأخرى التي قد تزيد من عبء الضريبة على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و سوف نتطرق لها فيما يلي:

أولاً. الضريبة على النشاط المهني: إن حساب هذه الضريبة على أساس رقم الأعمال يجعلها من الضرائب التي تزيد من عبء الضريبة على المؤسسات سيما في حالات تعرضها للخسارة:

1- نطاق الضريبة على النشاط المهني: يخضع لهذه الضريبة أرقام الأعمال المحققة من قبل الأشخاص الطبيعية و المعنوية، الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على أرباح للشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي؛

2- وعاء الضريبة على النشاط المهني: يتحدد وعاء هذه الضريبة بحسب طبيعة الأنشطة الممارسة كما يلي:

(أ)- الأنشطة التجارية: يميز فيها بين:¹

- الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة: يتحدد وعاء الضريبة برقم الأعمال الإجمالي، غير أنه بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية يتحدد بمقبوضات السنة المالية فقط، و يجب أن يكون رقم الأعمال خارج الضريبة على القيمة المضافة؛

- غير الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة: يتمثل الوعاء في رقم الأعمال داخل الضريبة على القيمة المضافة.

(ب)- الأنشطة غير التجارية: يتحدد وعاء الضريبة بالمقبوضات المهنية خارج الضريبة على القيمة المضافة.

3- معدل الضريبة على النشاط المهني: تم إحداث هذه الضريبة بمعدل 2.55% قبل أن يخفض إلى 2%² بداية من

2001، غير أنه يرفع إلى 3% فيما يخص نشاط نقل المحروقات عن طريق الأنابيب.³ و تشكل هذه الضريبة عبئا كبيرا على المؤسسة بسبب حسابها على رقم الأعمال، و من ثم تتحملها المؤسسة سواء أحققت ربحا أم خسارة. لذلك تم تخفيض معدلها بالنسبة للأنشطة الانتاجية من 2% إلى 1% فضلا عن اقرار تخفيض بنسبة 25% لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري مع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2015.⁴

ثانيا. الضريبة العقارية⁵: يتجلى نطاق تطبيقها و معدلاتها و طريقة تحديد وعائها في الآتي:

1- نطاق الضريبة العقارية: تطبق هذه الضريبة على:

(أ)- العقارات المبنية: تشمل البنايات، المنشآت المخصصة للإيواء و التخزين، المنشآت التجارية بما في ذلك المتواجدة في محيط المطارات و الموانئ و محطات السكك الحديدية و المحطات البرية، أراضي البنايات، و الأراضي غير المزروعة المستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.⁶

(ب)- العقارات غير المبنية: تشمل الأراضي غير المبنية، الأراضي الفلاحية، الأراضي المتواجدة في مناطق عمرانية أو قابلة للتعمير، مناجم الملح، و المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم المكشوفة.⁷

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 217.

2 الجزائر، وزارة المالية، القانون 12/01 المؤرخ في 19 جويلية 2001 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001، المادة 6. (ج ر 38 لسنة 2001).

3 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 222.

4 قانون المالية التكميلي لسنة 2015، مرجع ساب، المادة 3. (ج ر 40 لسنة 2015)

5 لمزيد من المعلومات حول الضرائب العقارية، راجع: بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية

و التجارية و علوم التنسيير، 2012.

6 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادتان 248، 249.

7 نفس المرجع، المادة 261-د.

2- وعاء الضريبة العقارية: يحدد بحسب طبيعة العقارات كما يلي:

(أ) - العقارات المبنية: يحدد الوعاء بالنسبة لها بالكيفية التالية¹:

الوعاء = (حاصل القيمة التجارية الجبائية المعبر عنها بالمتر المربع للملكية المبنية × المساحة الخاضعة للضريبة) - (تخفيض 2% سنويا تبعا لقدم البناية دون أن يتجاوز التخفيض نسبة 40% كحالة عامة و 50% للمصانع).

(ب) - العقارات غير المبنية: يحدد وعائها وفق الصيغة التالية:²

الوعاء = القيمة التجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار × المساحة الخاضعة للضريبة.

3. معدلات الضريبة العقارية: تطبق هذه الضريبة و فق المعدلات التالية:

الجدول رقم (27): معدلات الضريبة العقارية في الجزائر.

العقارات المبنية.	العقارات غير المبنية.
- 3% للملكيات المبنية فعلا.	- 5% للملكيات غير المبنية المتواجدة في مناطق غير عمرانية.
- 10% للمباني السكنية التي يملكها أشخاص طبيعون و المتواجدة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم و غير المستغلة سواء بصفة شخصية و عائلية أو عن طريق التأجير.	- 5% للأراضي العمرانية التي لا تتجاوز مساحتها 500 م ² .
- 5% للملحقات المباني من أراضي عندما لا تفوق مساحتها 500 م ² .	- 7% للأراضي العمرانية التي تفوق مساحتها 500 م ² دون أن تتجاوز 1.000 م ² .
- 7% للملحقات المباني من أراضي تفوق مساحتها 500 م ² دون أن تتجاوز 1.000 م ² .	- 10% للأراضي العمرانية التي تفوق مساحتها 1.000 م ² .
- 10% للملحقات المباني من أراضي تفوق مساحتها 1.000 م ² .	- 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المادة 261-ب، 261-ز)

ثالثا. الضريبة على الأملاك: تتعلق هذه الضريبة بالثروة و تطبق في الجزائر بالصورة التالية:

1- نطاق الضريبة على الأملاك: يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيون الذين يتوفرون على موطن جبائي بالجزائر فيما

يتعلق بالأملاك التي يجوزها و المتواجدة في الجزائر أو خارج الجزائر، إضافة إلى الأشخاص الذين لا يتوفرون على موطن جبائي بالجزائر فيما يتعلق بأملاكهم الموجودة في الجزائر.

تتمثل الأملاك الخاضعة لهذه الضريبة في³:

(أ) - الأملاك المبنية و غير المبنية و الحقوق العينية العقارية؛

(ب) - الأموال المنقولة: تشمل السيارات، اليخوت، سفن الزهرة، الطائرات السياحية، خيول السباق، و التحف و اللوحات الفنية الثمينة المقدرة بقيمة تتجاوز 500.000 دج.

2- وعاء الضريبة على الأملاك: تفرض هذه الضريبة على أملاك الأشخاص الطبيعيين بما في ذلك العائدة لأبنائهم القصر التي

تتجاوز قيمتها 30.000.000 دج في الأول من جانفي من سنة الإخضاع الضريبي قبل أن ترفع إلى 50.000.000 دج

بموجب قانون المالية لسنة 2013 ثم إلى 100.000.000 دج مع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 256.

² نفس المرجع، المادة 261-و.

³ نفس المرجع، المادتان 274، 276.

3- معدل الضريبة على الأملاك: يحدد مقدار هذه الضريبة بناء على الجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم (28): معدلات الضريبة على الأملاك في الجزائر(الوحدة: دج).

معدل الضريبة.	قسط القيمة الصافية للأموال الخاضعة للضريبة بداية من ق م ت 2015.	معدل الضريبة.	قسط القيمة الصافية للأموال الخاضعة للضريبة بداية من 2013.	معدل الضريبة.	قسط القيمة الصافية للأموال الخاضعة للضريبة من 2013.
%0	لا يتجاوز 100.000.000	%0	لا يتجاوز 50.000.000	%0	لا يتجاوز 30.000.000
%0,5	150.000.000-100.000.000	%0,25	100.000.000 - 50.000.001	%0,25	36.000.000 - 30.000.001
%0,75	250.000.000-150.000.001	%0,5	200.000.000 - 100.000.001	%0,5	44.000.000 - 36.000.001
%1	350.000.000-250.000.001	%0,75	300.000.000 - 200.000.001	%0,75	54.000.000 - 44.000.001
%1,25	450.000.000-350.000.001	%1	400.000.000 - 300.000.001	%1	68.000.000 - 54.000.001
%1,75	450.000.000 يفوق	%1,5	400.000.000 يفوق	%1,5	68.000.000 يفوق

المصدر: الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة، المادة 281 مكرر 8.

ما يمكن إثارته حول هذه الضريبة هو أنه على الرغم من أن الأملاك المهنية لا تخضع لها، ما يقلل من العبء الضريبي على الأنشطة الاقتصادية الممارسة من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين هم أصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الأساس، غير أن الإنخفاض الكبير في معدلاتها بالمقارنة بالمعدلات المطبقة على عوائد الأنشطة الاقتصادية سيتسبب في تسرب رؤوس الأموال من الدائرة الاقتصادية إلى دائرة المضاربة في العقارات و المنقولات، حيث الخضوع الأقل للضريبة و سهولة الافلات منها كليا، بسبب النظرة الهامشية لهذه الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، قلة الجهود المبذولة في تحصيلها، و إتساع مجال التهرب منها. و هذا لن يشجع على توجيه رؤوس الأموال نحو إحداث المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العاملة في الحقل الاقتصادي أين تكون كلفة الامتثال الضريبي كبيرة.

المطلب الثاني : الضرائب غير المباشرة والرسوم على حجم المعاملات.

تخضع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر لعدد من الضرائب غير المباشرة، و ذلك ما سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول : الضريبة على القيمة المضافة؛

- الفرع الثاني : حقوق التسجيل و الطابع و رسوم المرور الضمان و التعيير..

الفرع الأول : الضريبة على القيمة المضافة. : يتوقف دور المؤسسة فيما يتعلق بهذه الضريبة على لعب دور الممول القانوني دون أن تتحملها خزيتها، غير أن ذلك لا يعني عدم تأثيرها على أداء المؤسسة الاقتصادية، فهي من الضرائب التي توظف كثيرا في تحفيز الاستثمار.

أولا. تقديم الضريبة على القيمة المضافة: تم تطبيقها بموجب الإصلاح الضريبي الذي عرفته الجزائر سنة 1991:

1- تعريفها: هي ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك من خلال ادماجها في أسعار السلع و الخدمات، لكن مهمة تحصيلها تسند إلى طرف ثالث قد يكون منتج السلعة أو مقدم الخدمة أو الوسيط بينهما وبين المستهلك النهائي، حيث يلزمه القانون بتوريدها إلى الخزينة العمومية.

2- تطبيقها في الجزائر: أحدثت هذه الضريبة في الجزائر بموجب الإصلاح الجبائي لسنة 1991¹، بدلا من الرسم الوحيد على تقديم الخدمات و الرسم الوحيد على الانتاج. و هي ضريبة لا تمس الانتاج بذاته بل الثروة الجديدة المكونة فعليا، كما اتسع مجال تطبيقها بالمقارنة برسمي النظام الضريبي السابق الذين طبقا بثمانية عشرة معدلا وصل أعلاها إلى 80%، الأمر الذي أدى الى تداخل و تعقد النظام الضريبي و أفقده التجانس. بالإضافة الى أنه نظام تراكمي لا يسمح فيه باسترجاع نسبة هامة من الرسوم التي تحملها المنتج و هو ما يعيق الاستثمار و من ثم التطور الاقتصادي. و كل هذه العوامل كانت وراء إلغائه واستبداله بنظام الضريبة على القيمة المضافة.

3- خصائصها: تتميز هذه الضريبة بمجموعة من المزايا المحفزة للاستثمار، نوجزها في الآتي:

أ- هي أداة لتوسيع الانتاج، كون المستهلك هو الذي يدفعها و ليس المنتج، لذلك من المفروض ألا تؤثر على النشاط الإنتاجي و على الفنون الإنتاجية؛

ب- تتسم بالحيادية عند تطبيقها بمعدل موحد، لكن عمليا غالبا ما تطبق بمعدلات متعددة تتباين باختلاف السلعة و أهميتها، و قد تعفى منها السلعة أو الخدمة و هذا ما يكسبها قدرة التأثير على الإنتاج و الاستثمار و توجهاتهما ؛

ج- يصعب التهرب من دفعها، ففي كل مرحلة من مراحل فرضها يُتأكد من دفعها في المرحلة السابقة؛

د- تلائم الحاجة إلى إقامة التكتلات الاقتصادية، حيث ينجم عنها توحيد العبء الضريبي لكل الدول المكونة للتكتل، و تجعل القدرة التنافسية لمجموع السلع الواردة و الصادرة من هذه الدول على قدر واحد من المساواة؛

¹ استهدف الإصلاح الجبائي لسنة 1991 في مجال الضرائب على رقم الأعمال ما يلي: مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، تبسيط وتسهيل الضريبة غير المباشرة، تشجيع النمو الاقتصادي عن طريق تقوية و تنمية منافسة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق التخفيض في العبء الضريبي الذي تتحمله منتجاتها عند تصديرها أو تسويقها، خلق تناسق وتكامل وتشابه في الضرائب والرسوم على المستوى المغربي تمهيدا للتكامل الاقتصادي بين دوله. كما هدف الإصلاح من جانب آخر الى تجنب الفوائد التي كانت تميز النظام الجزائري الذي كان تطبعه الازدواجية، بسبب الاستقلال الواضح بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة من حيث التشريعات و الأجهزة الادارية التي تشرف على تطبيقها عمليا،

هـ)- انسجامها مع قواعد المنظمة العالمية للتجارة، فتطبيقها على المنتجات المحلية و الأجنبية على حد سواء يحقق مبدأ المعاملة الوطنية المتساوية الذي يُعد أهم مبادئ هذه المنظمة؛

و)- تعتبر أداة لتشجيع الصادرات، و من ثم دعم المركز التنافسي للدولة في الخارج، على اعتبار أن الضريبة التي فرضت على المدخلات ترد إذا تم تصدير السلع، لكنها من ناحية أخرى لا تشجع الواردات فهي تفرض عليها مما يجعلها نفس عبء السلع المحلية المماثلة، و من ثم فهي تعمل لصالح ميزان مدفوعات الدولة المصدرة.¹ هذه المزايا تجعل هذه الضريبة تؤثر بشكل إيجابي واضح على الاستثمار و التنمية الاقتصادية إلى درجة اعتبارها من طرف البعض حافظا مهما من حوافز الاستثمار.²

ثانيا- نطاق الضريبة: تطبق الضريبة على القيمة المضافة على جميع المعاملات التي تتم داخل الجزائر سواء أكانت ذات طبيعة صناعية أو تجارية أو حرفية أو خدمية أو تدخل في اطار المهن الحرة، و في كل الحالات فإن الأشخاص المعنيين بهذه الضريبة هم الأشخاص الطبيعيون و المعنويون الذين يقومون بصفة اعتيادية أو عرضية بالعمليات التالية:³

1- العمليات المتعلقة بالأموال المنقولة : تشمل هذه العمليات ما يلي:

أ)- العمليات الإنتاجية: و تشمل التسليمات التي يقوم بها المنتجون؛

ب)- عمليات البيع: تشمل المبيعات بالجملة، العمليات المنجزة من قبل المستوردين، أنشطة تجارة التجزئة، المتاجرة في الأشياء المستعملة، عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى، عمليات البيع المتعلقة بالكحول و الخمور و المشروبات الأخرى المشابهة، العمليات المتعلقة بالأموال المنقولة و المنجزة بين وحدات أو محلات تابعة لنفس المؤسسة، و نشاطات التجارة المتعددة.⁴

2- العمليات المتعلقة بالأموال العقارية : تضم هذه العمليات مايلي:

أ)- عمليات تجزئة الأراضي وإنجاز وتهيئة البنايات: تشمل الأشغال العقارية، عمليات تجزئة الأراضي لأجل بنائها وبيعها من قبل ملاك الأراضي، عمليات بناء و تهيئة العمارات السكنية و المحلات المهنية المنجزة في إطار أنشطة الترقية العقارية و السكنات الاجتماعية؛

ب)- عمليات البيع: تتعلق ببيع العقارات و المحلات التجارية من قبل الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها، العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك العقارية و المحلات التجارية، العمليات المتعلقة بالأموال العقارية المنجزة بين وحدات تابعة لنفس المؤسسة، و التسليمات للذات.

3- العمليات المتعلقة بتقديم الخدمات : تضم هذا العمليات ما يلي:

أ)- عمليات كراء الأموال المنقولة أو العقارات، ونقل الأشخاص و البضائع؛

¹ عبد الستار عبد الحميد سلمى، الضريبة على القيمة المضافة و مدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 15، 27، 53.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 129.

² محمد رضا سليمان، الضريبة على القيمة المضافة و امكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، السنة السادسة و السبعون، العدد 399، جانفي 1985، ص 8.

- منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 133.

³ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على حجم المعاملات، المادة 2.

⁴ يقصد بها عملية شراء وإعادة البيع وفق شروط التجزئة الممارسة في الظروف التالية : تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل، و أن يكون المحل مهيا لذلك.

(ب)- الدراسات و الأبحاث، و العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين؛

(ج)- عمليات الاستهلاك في عين المكان (المطاعم، محلات بيع الحلويات، محلات بيع المشروبات)؛

(د)- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة المنحزة من طرف الأشخاص أو الشركات؛

(ه)- الحفلات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها.

4- عمليات الخضوع الطوعي للضريبة على القيمة المضافة: إن خضوع العمليات السابق ذكرها للضريبة على القيمة

المضافة يكون بصفة إلزامية، غير أنه يجوز لبعض الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الممارسين لبعض الأنشطة التي هي خارج مجال تطبيق هذه الضريبة أو معفاة منها، الخضوع لها إراديا أو اختياريا،¹ ويتعلق الأمر هنا بما يلي:

(أ)- المنجزون لعمليات خاصة بالتصدير؛

(ب)- المنجزون لعمليات تسليم للشركات البترولية أو الممولين الآخرين بالضريبة أو المستفيدون من نظام الشراء بالإعفاء.

يترتب عن هذا الخضوع الاختياري، الحق في استرجاع الرسوم التي حملت بها المشتريات، بالإضافة إلى تحويل الحق في الخصم لزبائنهم الذين يزاولون أنشطة تخضع وجوبا للضريبة على القيمة المضافة.

ثالثا. وعاء الضريبة على القيمة المضافة: يتمثل وعاء هذه الضريبة في ثمن السلع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك

المصاريف و الحقوق و الرسوم عدا الضريبة على القيمة المضافة ذاتها، و هو ما يعرف برقم الأعمال خارج الرسم الذي

يتحدد حسب طبيعة العمليات المحققة:

1- العمليات الداخلية: تضم هذه العمليات ما يلي:

(أ)- العمليات المتعلقة بالأموال المنقولة: يتحدد وعاء الضريبة بحسب طبيعة كل عملية كالاتي:

- عمليات البيع : يحدد الوعاء بقيمة المبيعات خارج الضريبة مع إضافة أو طرح بعض العناصر؛

- التسليمات للذات : يتكون وعاء الضريبة من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة،

- عمليات تبادل السلع : يحدد الوعاء بقيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة، أي الثمن المفوتر

للزبون، وإذا تم التبادل بمعدل فرق فلا بد أن يؤخذ ذلك بعين الاعتبار؛

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات البترولية: في مرحلة الإنتاج يتمثل الوعاء في سعر البيع عند خروجه من المصنع، أما

في مرحلة التوزيع و فقط و فق شروط البيع بالجملة، فيتمثل في سعر البيع بالجملة؛

- المؤسسات التابعة : يتكون الوعاء من ثمن البيع المطبق من طرف الشركة أو التاجر المشتري؛

(ب)- العمليات المتعلقة بالأموال العقارية: يحدد وعاء الضريبة بالنسبة لهذه العمليات بالكيفية التالية:

- الأشغال العقارية: يتكون وعاء الضريبة من مبلغ الصفقات أو الفواتير مع إضافة المداخل أو التعويضات التابعة لها

مثل مكملات السعر و تعويضات وقف الأشغال المعطاة للمقاولين؛

- التسليمات للذات : يتكون وعاء الضريبة من سعر تكلفة الإنتاج؛

¹ قانون الرسم على حجم المعاملات، مرجع سابق، المادة 3.

- المجزئون للأراضي وتجار الأملاك العقارية: يتكون الوعاء الخاضع للضريبة من الفارق بين ثمن البيع و ثمن الشراء زائد المصاريف و الحقوق و الرسوم المسددة من طرف المقتني باستثناء الضريبة على القيمة المضافة؛

(ج)- العمليات المتعلقة بالخدمات: يحدد وعاء الضريبة بالنسبة للعمليات المرتبطة بالخدمات بالصورة التالية:

- تقديم الخدمات المرتبطة بالأنشطة التجارية و غير التجارية: يتمثل الوعاء في المبالغ الإجمالية المقابلة للخدمة المقدمة؛
- أصحاب الامتياز والملتزمين بالحقوق البلدية: يتكون وعاء الضريبة من الإيرادات المتبقية بعد خصم الإلتزام المدفوع للبلدية إذا كانت الحقوق تحصيل لحسابهم الخاص، بينما يتكون من المقابل الثابت أو النسبي إذا كانت الحقوق تحصل لصالح البلدية؛

- وكلاء النقل ووسطاء العبور: يحدد وعاء الضريبة بمحمل المبالغ المقبوضة من قبلهم، غير أنه يمكن أن تخصم من أرقام أعمالهم المصاريف التي يقوم بها الغير و المتعلقة بنقل و شحن و و تفرغ السلع، و الحقوق و الرسوم المدفوعة عند الاستيراد؛

(د)- العمليات المختلفة: بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بعمليات مختلفة (بيع، أشغال عقارية،... الخ) يحدد الوعاء بتطبيق القواعد الخاصة بكل عملية.¹

2- عمليات التجارة الخارجية: يتحدد وعاء الضريبة بالنسبة لعمليات الاستيراد و التصدير كما يلي:

(أ)- الاستيراد: يتشكل وعاء الضريبة من ثمن البضائع مضافا إليه مصاريف النقل و التأمين و كل الرسوم و الحقوق الجمركية دون الضريبة على القيمة المضافة؛

(ب)- التصدير: يتمثل وعاء الضريبة بالنسبة للعمليات الخاضعة في ثمن البضائع أثناء التصدير مضافا إليه الرسوم و الحقوق الجمركية دون الضريبة على القيمة المضافة.²

رابعا. معدلات الضريبة على القيمة المضافة: تطبق هذه الضريبة منذ 2001 بمعدلين هما:³

1- المعدل المخفض المقدر بـ 7%: يطبق على المنتجات و الخدمات التي تمثل أهمية خاصة في المجال الاقتصادي و الاجتماعي و الثقافي؛

2- المعدل العادي المقدر بـ 17%: يطبق على المنتجات و الخدمات غير الخاضعة للمعدل المخفض.

لكن قبل الاستقرار على هذين المعدلين عرفت معدلات هذه الضريبة التطورات التالية:

جدول رقم (29): تطور معدلات الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر في الفترة 1992-2016.

الفترة	1996-1991	2000-1997	2016-2001
المعدلات (%)	7، 13، 21، 40.	7، 14، 21.	7، 17.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على قوانين المالية لسنوات 1991، 1997، و 2001.

¹ قانون الرسم على حجم المعاملات، مرجع سابق، المادة 15.

² نفس المرجع، المادتان 19، 20.

³ الجزائر، وزارة المالية، القانون 06-2000 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001، المادتان 21، 23.

استهدف استحداث هذه الضريبة تبسيط النظام الضريبي الجزائري في مجال الرسوم على حجم المعاملات من خلال تقليص عدد المعاملات الضريبية و التخفيف من قيمة معدلاتها في ذات الوقت، غير انها اتسمت في بداية تطبيقها باستمرار ثقل العبء الضريبي على الخاضعين لها بالصفة القانونية أو الصفة الحقيقية على السواء، فمعدل 21% كمعدل عادي يساهم في رفع أسعار المنتجات بشكل كبير خاصة الضرورية منها. و في هذه الحالة لا يتوقف التأثير السلبي على الاستهلاك عند المستهلك فقط، بل يمتد إلى المؤسسة الاقتصادية لارتباط مستوى انتاجها بمستوى الطلب عليه. و بالمقارنة ببعض الدول نجد أنها تطبق في تونس بثلاثة معدلات هي 6%، 12%، و 18%¹.

خامسا. الالتزامات الضريبية للمؤسسات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة: تتمثل الالتزامات الضريبية للمؤسسات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بحسب التشريع الضريبي الجزائري في:

1- التصريح بالوجود و التوقف: تتعلق بمباشرة المؤسسة لنشاطها أو توقيفه:

أ- التصريح بالوجود: يكون في أجل (30 يوما) من بداية نشاطها، و يدعى "التصريح بالوجود"؛

ب- التصريح بالتوقف: ينبغي أن يتم التصريح بالتوقف في أجل (10) أيام اعتبارا من تاريخ توقفها؛²

2- التصريح بالعمليات المحققة ودفع الضرائب المترتبة عنها: يتم دفع قيمة الضريبة بالتزامن مع ايداع التصريح الذي قد يكون شهريا أو فصليا:

أ- التصريح الشهري: كل المؤسسات التي حققت عمليات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة مطالبة بإيداع تصريح وفق نموذج تقدمه الادارة الضريبية خلال ال (20 يوم) الأولى من كل شهر يتضمن المبلغ الإجمالي للعمليات المحققة، العمليات الخاضعة للضريبة بالتفصيل، و قيمة الضريبة الواجبة الأداء.

ب- التصريح الفصلي: كان هذا التصريح يخص المؤسسات التابعة للنظامين المبسط و التصريح المراقب قبل إلغاءهما.

3- التعامل بالفاتورة و مسك محاسبة مدققة: هي التزامات يتعذر في حالة غيابها تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

أ- التعامل بالفاتورة: الخاضعون لهذه الضريبة من مؤسسات تجارية أو خدمية في حالة تسليمها سلع أو تقديمها خدمات إلى مدين آخر، فإنها ملزمة بتقديم فاتورة تستوفي الشروط القانونية؛

ب- مسك محاسبة مدققة: تستوفي الشروط المطلوبة بموجب التشريعات المعمول بها.³

سادسا. خصم الضريبة على القيمة المضافة: تعتمد الضريبة على القيمة المضافة على آلية الاسترجاع من قبل الممول القانوني عند استيفاء الشروط المطلوبة:⁴

¹ تونس، وزارة المالية، مجلة الأداء على القيمة المضافة.

أ- معدل 6%: يطبق على وجه الخصوص على: الأنشطة الطبية و الأدوية و المواد الصيدلانية، منتجات الصناعات التقليدية المحلية و المواد الأولية المستعملة في هذا القطاع و المصبرات الغذائية، عمليات نقل الأشخاص و نقل المنتجات الفلاحية لفائدة الغير.

ب- معدل 12%: يطبق على: المعدات و الخدمات الإعلامية و خدمات الفنادق و المطاعم، و قائمة من الخدمات المتاحية و خدمات العلاج بمياه البحر و المياه المعدنية، معدات التجهيز (وفق قائمة)، الكهرباء ذات الضغط الضعيف و المتوسط المستعملة في تشغيل الآلات الفلاحية، و الكهرباء ذات الضغط الضعيف المستعملة في المنازل، بعض أصناف المحروقات باستثناء البنزين و الغاز الطبيعي، نقل البضائع باستثناء المنتجات الفلاحية و منتجات الصيد البحري؛

ج- معدل 18%: يطبق على العمليات الخاضعة التي لم يفرد لها القانون بنسبة أخرى.

د. الاقطاع من المصدر: يطبق الخصم بعنوان الأداء على القيمة المضافة من المورد بنسبة: - 50% بعنوان المبالغ التي تساوي أو تفوق 1000 دينار، بما في ذلك الأداء على القيمة المضافة المدفوعة من قبل الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات و المنشآت العمومية بعنوان شرائها من سلع و معدات و تجهيزات وخدمات - 100% إذا لم يكن للشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي الذي ينجز العملية مؤسسة بالبلاد التونسية. و يعتبر الخصم من المورد في هذه الحالة تحريريا من الأداء على القيمة المضافة المستوجب من قبل المؤسسة المعنية إلا إذا اختارت المؤسسة التصريح بالأداء.

² قانون الرسم على حجم المعاملات، مرجع سابق، المواد 51-59.

³ نفس المرجع، المواد 64-73.

⁴ نفس المرجع، المادة 29.

1- شروط الخصم: يحق للمؤسسات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة استرجاع الضرائب التي حملت بها مشترياتها أو تكلفة العمليات التي تمنحها الحق في الخصم، ويتم تنفيذ العملية بشكل عادي شريطة أن تكون المنتجات أو الخدمات موجهة لنشاط خاضع للضريبة على القيمة المضافة، و لا تستعمل لغرض خاص أو خارج النشاط.

2- الإستثناءات من حق الخصم: تستثنى من الحق في الخصم:

(أ)- العمليات التي تكون خارج مجال تطبيق هذه الضريبة و العمليات المعفاة منها؛

(ب)- المعاملة التي تتم نقدا عند تجاوز قيمتها 100.000 دج،¹ بعد ما كان هذا السقف يطبق على مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المترتب عن المعاملة.²

سابعاً. التسويات: تكون التخفيضات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة نهائية عند استخدام المؤسسة للمنتجات و الخدمات في عمليات خاضعة للضريبة، غير أنه هناك حالات تستدعي إحداث تعديلات في التخفيضات الأولية التي تمت من قبل المؤسسة، بهدف إعادة الضريبة المحفظة إلى خزينة الدولة كونها تتعلق بمنتجات أو خدمات استخدمت في معاملات غير خاضعة أو معفية من الضريبة على القيمة المضافة، أو في الأغراض الشخصية لصاحب المؤسسة، وتتم هذه التسوية في الحالات التالية:

1- التسوية المتعلقة بالسلع و الخدمات : يصطلح عليها "قاعدة المصدر"، وتعتبر تحديدا للحق في الخصم، وطبقا لها لا يمكن استرجاع الضريبة على القيمة المضافة التي حملت بها المشتريات من المواد الأولية و المنتجات و الخدمات غير المستعملة إما على حالها أو بعد تحويلها في عملية خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، و إذا ما تمت عملية الخصم يتوجب إعادة الضرائب المحفظة إلى خزينة الدولة، و حالات التسوية حسب هذه القاعدة هي:

(أ)- حالة اختفاء السلع قبل استعمالها في ما كانت معدة له، مثل تعرضها للسرقة أو التلف و الضياع؛

(ب)- استعمال السلع و الخدمات في عمليات غير خاضعة لهذه الضريبة أو خارج مجال تطبيقها أو للاحتياجات الخاصة لمدير أو مالك المؤسسة.

2- التسوية المتعلقة بالاصول الاستثمارية : يصطلح عليها تسوية "قاعدة الحصة النسبية"، تتعلق هذه التسوية بالتخفيضات الأولية التي تمت في حالة عدم الاحتفاظ بملك أو عتاد قابل للاهلاك لمدة (05) سنوات من الاكتساب، وتتم في الحالات التالية:³

(أ)- التنازل عن الملك أو العتاد القابل للاهلاك أو التوقف عن مزاوله النشاط؛

(ب)- التخلي عن صفة الخاضع للضريبة على القيمة المضافة.

تطالب المؤسسة بإرجاع خمس(5/1) قيمة الضرائب على المشتريات المحفظة أوليا إلى خزينة الدولة عن كل سنة أو جزء من السنة المتبقية من فترة الخمس سنوات، اعتبارا من تاريخ تسجيل أي حالة من هذه الحالات؛

¹ الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 10/13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، المادة 32. (ج ر 80 لسنة 2010).

² الجزائر، وزارة المالية، القانون 21/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، المادة 24. (ج ر 74 لسنة 2008).

³ قانون الرسم على حجم المعاملات، مرجع سابق ، المادتان 37، 38.

3- تسوية التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة الخاضع: عند التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، تصبح المؤسسة مطالبة بإعادة الضرائب الخاصة بالسلع المخزنة التي تم إدراجها عند تخفيض الضرائب التي أثقلت بها المشتريات؛

4- تسوية غياب كشف العملاء: تتم في حالة عدم إرفاق المؤسسة كشف زبائنها لتصريحها السنوي، و هو إجراء يخص المبيعات المحققة ضمن شروط البيع بالجملة، و قد تم إلغاء إجراء هذه التسوية بمقتضى قانون المالية 2015¹.
غير أن هناك بعض الحالات التي تم استثنائها من التسويات، و من ثم لا تُعاد الضرائب المحفظة أوليا من قبل المؤسسة إلى خزينة الدولة، ويشمل هذا الاستثناء الحالات التالية :

أ- البيع بخسارة : عند البيع بخسارة، فإن الضرائب التي حُملت بها المشتريات قابلة للتخفيض كليا بالرغم من أن العملية لا يترتب عنها دفع ضرائب إلى خزينة الدولة، و يمكن اعتبار هذا الإجراء بأنه إجراء تحفيزي يهدف إلى تخفيف العبء على المؤسسة في حالة تحقيقها لخسارة، باعتبارها ستكون المستهلك الأخير للسلع في هذه الحالة. ليضاف هذا إلى سماح التشريع الضريبي بترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و معاملتها كأعباء قابلة للتخفيض؛

ب- البضائع والخدمات المصدرة: بما أنها معفية من الضريبة على القيمة المضافة، فإن الضريبة المسددة في المرحلة السابقة لا يعاد دفعها، و هو إجراء يستهدف تثبيت الاستفادة الفعلية من الإعفاء، لأن تصدير السلعة أو الخدمة يعني أنها استخدمت في معاملات معفية من الضريبة على القيمة المضافة، و لو تمت عملية تسوية في هذه الحالة سيكون إعفاء الصادرات من الضريبة مجرد إعفاء صوري أو نظري، الأمر الذي يلغي أي أثر لإعفاء الصادرات في مجال الضريبة على القيمة المضافة؛
ج - المعاملات مع المستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء : إذا كانت السلع و الخدمات مسلمة لمعاملين اقتصاديين مستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء، لا يتم إرجاع الضرائب المحفظة، ما يفيد الاستثمارات الجديدة أو التوسعية.

ثامنا. آثار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة: ما يمكن ابدائه من ملاحظات حول آثار تطبيق هذه الضريبة هو:

1- تحسين شروط المنافسة للمؤسسات المحلية: فالتنزيلات التي عرفتها معدلات هذه الضريبة من حيث القيمة و العدد تمم جل الأنشطة الاقتصادية كونها تؤثر بشكل مباشر على الأسعار، و من ثم من شأنها التخفيف من وتيرة التزايد في المستوى العام للأسعار الذي بإمكانه اكساب المؤسسات الاقتصادية نوع من القدرة على منافسة اسعار السلع المستوردة من العالم الخارجي، ما يعني أنه يترتب على هذه التنزيلات تحسنا في شروط المنافسة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة خصوصا، كونها الحلقة الأضعف في سلسلة الأسواق التنافسية؛

2- تخفيض التكاليف: يخفض اتساع مجال تطبيقها من تكاليف المؤسسات، لاستفادتها من استرجاع الضرائب التي حُملت بها مشترياتها، كما أن قابلية خصم الضرائب المحملة على مقتنيات الاستثمارات تعتبر عاملا محفزا للاستثمار، فالمؤسسة قد تُشجع على تحديث تجهيزاتها و معداتها كون الضريبة المؤداة عند اكتساب هذه المعدات تخصم من الضريبة المستحقة على المؤسسة، ما يقلل من تكلفة الحصول على التجهيزات و من ثم التقليل من تكلفة التمويل. هذا الامتياز تستفيد منه حتى المؤسسات الجديدة من خلال نظام الشراء بالإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة؛

¹ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 35.

3- تعميم المسك المحاسبي: يرمي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في نظر البعض¹ إلى تعميم التعامل بالمحاسبة على المؤسسات الاقتصادية، ليتم التعرف على كافة المشتريات و المبيعات بكل وضوح، و إنشاء علاقات موضوعية بين المؤسسات الاقتصادية الخاضعة و الإدارة الضريبية.

و هناك من أرجع نجاح الضريبة على القيمة المضافة في أوروبا الى كونها طبقت في فترة توسع، تنمية، وتراكم. وبفضلها تمكنت المؤسسات من تحديث عمليات الانتاج، ودون أن يؤدي ذلك إلى تهميش المؤسسات الانتاجية الصغيرة و المتوسطة.

و إذا كان نجاح الضريبة على القيمة المضافة يقتضى وجود نسيج اقتصادي متجانس و متكامل و يسمح بالتربط بين القطاعات، و هي البيئة التي توفرت في بداية تجربة الدول الأوروبية مع هذه الضريبة، فإن الوضع يختلف مع الاقتصاد الجزائري حيث غياب الترابط و التكامل بين قطاعاته، و اعتماد هذه الضريبة بشكل رئيسي على معاملات الاستيراد.

الأمر الذي يدفعنا إلى القول الى أن تطبيق هذه الضريبة في الجزائر لم يحدث الآثار الطبيعية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة. كما أن تأخر القطاع الإنتاجي في الجزائر دليل على أن هذه الضريبة لم تفلح في تنشيط الاستثمار سواء من خلال استحداث الاستثمارات الجديدة أو توسيع الاستثمارات القائمة بالشكل المطلوب.

و بالتالي فان هذه الضريبة في حاجة إلى المزيد من التعديلات لتكييفها مع أوضاع الاقتصاد الجزائري، وحينها يمكن أن تتحول إلى عامل محفز و موجه للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فضلا على أن شريحة مهمة من هذه المؤسسات غير خاضعة للضريبة ما يتسبب في حرمانها من الاستفادة من مزايا هذه الضريبة.

الفرع الثاني : حقوق التسجيل و الطابع و رسوم المرور الضمان و التعبير.

تخضع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر لمجموعة من الضرائب غير المباشرة الأخرى منها حقوق التسجيل و الطابع و الرسوم الخاصة بالمرور و الضمان و التعبير.

أولا. حقوق التسجيل و الطابع: تتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

1- حقوق التسجيل: تضم الحقوق المترتبة عن المعاملات العقارية التي تقوم بها المؤسسة، فضلا عن الحقوق المرتبطة بعقود تأسيسها و التعديلات التي قد تطأها، و لكل معاملة طريقة لحساب و عاء الحقوق الخاضعة لها و معدلها². يتم حساب حقوق التسجيل مبدئيا على أساس المبالغ المصرح بها في عقود المعاملات، مع احتفاظ مصالح الإدارة الضريبية المختصة في مراجعة تلك التصريحات في مختلف العقود و إعادة تقييمها على أساس سعر السوق.

2- حقوق الطابع: تشمل الحقوق المتعلقة بالمبيعات نقدا، و القيد في السجل التجاري، و كذا المرتبطة بإصدار العديد من الوثائق الرسمية.³

ثانيا. رسوم المرور و الضمان و التعبير: وهي رسوم تخص بعض الأنشطة:

¹ عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية (دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي) مرجع سابق، ص 236.

² لمعرفة تفاصيل المعاملات و طريقة حساب و عاها الضريبي و حقوق تسجيلها راجع الملحق رقم (09).

³ لمعرفة الأصناف المختلفة لحقوق الطابع و قيمتها راجع الملحق رقم(10).

1- رسم المرور: يطبق على الكحول و الخمور الموجهة للأستهلاك بتعريفات تتراوح بين 50 دج و 100.000 دج للهيكتولتر.

2- رسما الضمان و التعيير: يطبقان على الكمية المباعة من منتجات مصوغات الذهب و الفضة و البلاتين وفق النسب التالية:

الجدول رقم (30): معدلات رسما الضمان و التعيير في الجزائر.

رسم الضمان	رسم التعيير
- مصوغات الذهب: 4.000 دج/هكتوغرام.	ا. التعيير بنجمة العيار.
- مصوغات البلاتين: 10.000 دج/هكتوغرام.	- البلاتين: 12 دج عن كل ديكا غرام أوجزه منه.
- مصوغات الفضة: 150 دج/هكتوغرام.	- الذهب: 6 دج عن كل ديكا غرام أو جزء منه.
قبل أن تحدد بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 كما يلي:	- الفضة: إلى غاية 400 غرام 4 دج عن كل هكتوغرام.
- مصوغات الذهب: 8.000 دج/هكتوغرام.	ب. التعيير بالبوثقة.
- مصوغات البلاتين: 20.000 دج/هكتوغرام.	- البلاتين: 150 دج عن كل عملية.
مصوغات الفضة: 150 دج/هكتوغرام.	- الذهب: 100 دج عن كل عملية.
	- الفضة: 20 دج عن كل عملية.

المصدر: - الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الضريبي الجزائري، منشورات الساحل، 2014، ص28.

- الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 32.

المطلب الثالث : الضرائب والرسوم البيئية.

تطبيقا لمبدأ "الملوث يدفع" وبهدف حمل المؤسسات على تحسين أدائها البيئي و إدراجها للاعتبارات البيئية في القرارات المتعلقة بأنشطتها الاقتصادية للتقليل من انعكاساتها السلبية على البيئة . أقرت التشريعات الجزائرية مجموعة من الضرائب والرسوم البيئية لاسيما و أنها دولة بتروولية كما حاولت أن تكون ذات توجه صناعي في مسيرتها التنموية، لذلك فإن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تجد نفسها ملزمة بدفع مختلف الضرائب و الرسوم المرتبطة بالجباية العادية بالإضافة إلى مجموعة من الضرائب البيئية، و ذلك ما سوف نتطرق إليه من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: الرسوم الخاصة بالتلوث الهوائي؛

- الفرع الثاني : رسوم التحفيز على عدم تخزين النفايات الصناعية الملوثة والخطيرة؛

- الفرع الثالث: الضرائب والرسوم الخاصة بالتلوث المائي و التبغ و النفايات.

الفرع الأول: الرسوم الخاصة بالتلوث الهوائي.

تضم مجموعة من الرسوم الهادفة للحد من النشاطات الملوثة و الخطيرة على البيئة لا سيما تلك المرتبطة بالوقود و المنتجات البترولية و الزيوت و الشحوم، الأغلفة البلاستيكية، و الأطر المطاطية :

أولا. الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة : يتمثل مجال تطبيق هذا الرسم و تعريفاته فيما يلي:

1- تعريف الرسم ونطاقه: يطبق على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة، تم إحدائه بموجب قانون المالية لسنة 1992؛

2- تعريفات الرسم: لقد كان هذا الرسم محل تعديل من خلال قانون المالية لسنة 2000 الذي حدد تعريفاته السنوية مثل ما

هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (31) : التعريفات الخاصة بالرسم على النشاطات الملوثة للبيئة في الجزائر(الوحدة : دج).

مؤسسة مصنفة لا تشغل أكثر من شخصين	مؤسسة مصنفة تشغل أكثر من شخصين	حجم العمالة	طبيعة الترخيص
24.000	120.000		مؤسسة خاضعة لترخيص الوزير المكلف بالبيئة.
18.000	90.000		مؤسسة خاضعة لترخيص الوالي المختص إقليميا .
3.000	20.000		مؤسسة خاضعة لترخيص رئيس م ش ب المختص إقليميا
2.000	9.000		المؤسسات المصنفة الخاضعة للتصريح .

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون المالية 2000 ، المادة 54 .

تحدد قيمة هذا الرسم بتطبيق معامل يتراوح بين (1) و (10) على النشاط تبعا لطبيعته وأهميته، و تمول حصيلة هذا الرسم الصندوق الوطني للبيئة و إزالة التلوث.

ثانيا. الرسم على الوقود : يتمثل مجال تطبيق هذا الرسم و تعريفاته في الآتي:

1- تعريف الرسم و نطاقه: هو رسم أحدث بموجب قانون المالية لسنة 2002، يطبق على البنزين العادي و الممتاز المحتويان

على الرصاص و المازوت؛

2- تعريفات الرسم: عرفت تعريفات هذا الرسم التطورات التالية:

الجدول رقم (32) : تعريفات الرسم على الوقود في الجزائر.

بداية من 2007	2002	
0.10 دج / لتر	1 دج / لتر	البنزين العادي و الممتاز بالرصاص
0.30 دج / لتر	-	المازوت

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على : - قانون المالية 2002 ، المادة 38 - رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 31.

توزع حصيلة هذا الرسم مناصفة بين الصندوق الوطني للطرق و الطرق السريعة (الحساب الخاص 100-302)، و الصندوق الوطني للبيئة و إزالة التلوث (الحساب الخاص 065 - 302).

ثالثا. الرسم على المنتجات البترولية: يشمل مجال تطبيق هذا الرسم و تعريفاته مايلي:

1- تعريف الرسم ونطاقه: هو رسم يطبق على المنتجات البترولية أو المماثلة لها المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر، تم إحداثه بداية من سنة 1996؛

2- تعريفات الرسم: تتمثل التعريفات الحالية لهذا الرسم في :

الجدول رقم (33) : تعريفات الرسم على المنتجات البترولية في الجزائر .

المنتجات	بنزين ممتاز	بنزين عادي	بنزين بلا رصاص	مازوت	بروبان	غاز البترول السائل
التعريفات	1 دج /هـل	1 دج/هـل	1 دج/هـل	1 دج/هـل	1 دج/هـل	1 دج/هـل
بداية من 2016	600 دج/هـل	500 دج/هـل	600 دج/هـل	10 دج/هـل	-	1 دج/هـل

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون الرسم على حجم المعاملات ،المادة 28 مكرر(ق.م 2007، و ق م 2016) تطبيق على هذا الرسم قواعد تحديد الوعاء و التصفية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة، و يحصل لخزينة الدولة.

رابعا. الرسم الخاص بالأغلفة البلاستيكية: يتمثل مجال تطبيق هذا الرسم و تعريفاته في الآتي:

1- تعريف الرسم و نطاقه: تم إحداثه بموجب القانون رقم 01/19 المؤرخ في 12. 12. 2001، بهدف التشجيع على معالجة و إعادة تدوير فضلات الأغلفة البلاستيكية؛

2- تعريف الرسم: حُددت قيمته ب 10.50 دج لكل كلغ من الأغلفة البلاستيكية المستوردة أو المنتجة محليا، وتوجه حصيلته إلى الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث.

خامسا. الرسم على الأطر المطاطية الجديدة : يتمثل مجال تطبيق هذا الرسم و تعريفاته فيمايلي::

1- تعريف الرسم و نطاقه: أحدث بموجب قانون المالية لسنة 2006 وعده قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

2- تعريفات الرسم: حددت تعريفه هذا الرسم ب 10 دج لكل عجلة تستعمل لسيارات الوزن الثقيل، و 5 دج لكل عجلة تستعمل لسيارات الوزن الخفيف. توزع حصيلة هذا الرسم كما يلي :

الجدول رقم (34) : كيفية توزيع حصيلة الرسم على الأطر المطاطية في الجزائر . (الوحدة: %)

	الصندوق الوطني للتراث الثقافي	البلديات	الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث	الخزينة العمومية
2006	10	25	50	15
بداية من 2008	10	40	50	-

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون المالية لسنة 2006 (المادة 60) و قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (المادة 48) .

سادسا. الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم : يتمثل مجال تطبيق هذا الرسم و تعريفاته فيما يلي:

1- تعريف الرسم و نطاقه: أحدث هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 2006 و عدل بموجب قانون المالية التكميلي 2008 ، و يطبق على الزيوت و الشحوم و تحضير الشحوم؛

2- تعريف الرسم: حددت قيمتها ب 12.500 دج عن كل طن مستورد أو مصنوع داخل التراب الوطني و التي تنجم عن استعمالها زيوت مستعملة، و توزع حصيلته كما يلي :

الجدول رقم (35) : كيفية توزيع حصيلة الرسوم على الزيوت و الشحوم و تحضير الشحوم في الجزائر (الوحدة: %).

	الخزينة العمومية	البلديات	الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث
2006	15	35	50
2008	-	50	50

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون المالية لسنة 2006 (المادة 61) و قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (المادة 46) .

الفرع الثاني . رسوم التحفيز على عدم تخزين النفايات الصناعية الملوثة والخطيرة.

تضم مجموعة من الرسوم التي تدفع المؤسسات الاقتصادية على عدم تخزين النفايات الصناعية الخطيرة، و النفايات الطبية الخطرة: أولا. رسم الحث على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة و الخطيرة: نطاق تطبيق هذا الرسم و تعريفاته هي:

1- تعريف الرسم و نطاقه: أسس بموجب قانون المالية لسنة 2002، و عدله قانون المالية التكميلي 2008؛

2- تعريف الرسم: حُدد مبلغ هذا الرسم ب 10.500 دج لكل طن من مخزونات النفايات الصناعية الخاصة و/ أو الخطرة و توزع حصيلته كما يلي :

الجدول رقم (36) : كيفية توزيع حصيلة رسم الحث على عدم تخزين النفايات الصناعية في الجزائر. (الوحدة: %)

	البلديات	الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث	الخزينة العمومية
2002 إلى 2007	10	75	15
بداية من 2008	25	75	-

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون المالية 2002 (المادة 203)، و قانون المالية التكميلي 2008 (المادة 46) .

ثانيا. رسم الحث على عدم تخزين النفايات الطبية : يتمثل مجال تطبيق هذا الرسم و تعريفاته فيما يلي:

1- تعريف الرسم و نطاقه: أحدث هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 2002 و عدله قانون المالية التكميلي 2008؛

2- تعريف الرسم: حُدد مبلغ هذا الرسم ب 24.000 دج لكل طن من مخزونات النفايات، و توزع حصيلته كما يلي :

الجدول رقم (37) : كيفية توزيع حصيلة رسم الحث على عدم تخزين النفايات الطبية في الجزائر. (الوحدة: %)

	البلديات	الخزينة العمومية	الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث
2002 إلى 2007	10	15	75
بداية من 2008	25	-	75

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون المالية 2002 (204) و قانون المالية التكميلي 2008 (المادة 46) .

الفرع الثالث: الضرائب و الرسوم الخاصة بالتلوث المائي و التبغ و النفايات.

بالإضافة إلى الضرائب و الرسوم البيئية المذكورة سابقا هناك مجموعة أخرى من هذه الرسوم للحد من التلوث الجوي ذو المصدر

المائي و الصناعي، و منجات التبغ و النفايات المنزلية:

أولا. الرسم التكميلي على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي: يتمثل نطاق تطبيقه و تعريفاته فيما يلي:

1- تعريف الرسم و نطاقه: أُحدث بموجب قانون المالية لسنة 2003 و عدل عن طريق قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

2- تعريف الرسم: يحسب على أساس مضاعف من 1 إلى 5 للكميات التي تتجاوز القيم المحددة من التشريعات، و يوزع على:

الجدول رقم (38) : كيفية توزيع حصيلة الرسم على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي في الجزائر. (الوحدة: %)

البلديات	الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث	الخزينة العمومية
2003 إلى 2007	30	50
بداية من 2008	50	-

المصدر : تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون المالية 2003 (المادة 94) و قانون المالية التكميلي 2008 (المادة 46) .

ثانيا. الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي: يتمثل نطاق تطبيقه و تعريفاته فيما يلي

1- تعريف الرسم و نطاقه: أُحدث بموجب قانون المالية 2002، و كان محل تعديل من قبل قانون المالية التكميلي لسنة

2008، و يطبق على الكميات المنبعثة التي تتجاوز القيم المحددة من طرف التنظيم و التشريعات،

2- تعريف الرسم: تحدد وفق معامل مضاعف من 1 إلى 5 على التعريف الأساسية و المحصورة بين 2.000 و 120.000 دج

تبعاً لدرجة التلوث الناجمة عن الأنشطة الممارسة، و توزع حصيلته على النحو التالي :

الجدول رقم (39) : كيفية توزيع حصيلة الرسم التكميلي على التلوث البيئي ذي المصدر الصناعي في الجزائر. (الوحدة: %)

البلديات	الخزينة العمومية	الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث
2002 إلى 2007	10	75
بداية من 2008	25	-

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على قانون المالية 2002 (المادة 205) و قانون المالية التكميلي 2008 (المادة 46).

ثالثا. إتاوة المحافظة على جودة المياه: يتمثل نطاق تطبيق هذه الإتاوة و تعريفاتها فيما يلي:

1- تعريف الإتاوة و نطاقها: تم تأسيس هذه الإتاوة بموجب قانون المالية لسنة 1996، لتشمل المؤسسات الولائية و البلدية

لإنتاج المياه و توزيعها، الدواوين الجهوية و الولائية للمساحات المسقية، و بصفة عامة لدى كل الأشخاص الطبيعيين أو

المعنويين الخاضعين للقانون العام أو الخاص الذين يملكون ويستغلون آبارا أو تنقيبات أو منشآت أخرى فردية ، و توجه هذه

الأتاوى لضمان مشاركة المؤسسات المذكورة في برامج حماية جودة المياه و الحفاظ عليها؛

2- تعريفات الإتاوة: تطبق هذه الإتاوة بحسب المعدلات التالية:

الجدول رقم (40) : التعريفات الخاصة بإتاوة المحافظة على جودة المياه في الجزائر .

الأساس	
من مبلغ فاتورة المياه الصالحة للشرب أو الصناعة أو الفلاحة بالنسبة لولايات شمال البلاد، بالنسبة للإتاوة الخاصة ، و نفس المعدل هذه المرة من السعر الأساسي مضروب في كميات المياه المقتطعة بالنسبة للإتاوة العادية.	4 %
من مبلغ فاتورة المياه الصالحة للشرب أو الصناعة أو الفلاحة بالنسبة لولايات الجنوب الآتية: الأغواط، غرداية، الوادي، تندوف ، بشار، إيليزي، تمنراست، أدرار بسكرة و ورقلة بالنسبة للإتاوة الخاصة، و نفس المعدل هذه المرة من السعر الأساسي مضروب في كميات المياه المقتطعة بالنسبة للإتاوة العادية.	2 %

المصدر : قانون المالية 1996 ، المادة 174 .

من أجل أخذ الشروط الخاصة بكل منطقة بعين الاعتبار (حجم المدن، كثافة المياه المصرفية، نوعية مياه مجاري الصرف، المناطق

الخاصة الواجب حمايتها من آثار التلوث، هشاشة وسط استقبال المياه، و الاستعمال السفلي للمياه) يمكن تطبيق معاملات على

النسب المذكورة أعلاه، تتراوح ما بين 1 و 1.5 كحد أقصى. و تحصل لصالح حساب التخصيص الخاص (086- 302)

تحت عنوان " الصندوق الوطني للتسيير المتكامل للموارد المائية "

الفصل الرابع: كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

رابعا. الرسوم على منتجات التبغ: تضم الرسوم الخاصة بإستهلاك التبغ:

1- الرسم الداخلي على الاستهلاك : يتمثل نطاق تطبيقه و تعريفاته فيما يلي:

(أ)- **تعريف الرسم و نطاقه**: يطبق على الاستهلاكات من التبغ و الكبريت؛

(ب)- **تعريفات الرسم**: يطبق هذا الرسم وفق التعريفات المحددة فيما يلي:

الجدول رقم (41) : التعريفات الخاصة بالرسم الداخلي على الاستهلاك في الجزائر.

طبيعة المنتج	الجمعة	السجائر		السيجار	تبغ للتدخين	تبغ للنشق و المذق	الكبريت
		الأشقر	الأسود				
الحصة الثابتة	3.610 دج/هلاتر	1.040 دج /كغ	1.260 دج /كغ	1.470 دج /كغ	620 دج /كغ	710 دج /كغ	26 دج لكل 100غلبة تحتوي على 40غلبة صغيرة على الأقل (20% مع صدور قانون المالية 2015)
المعدل النسبي (على قيمة المنتج)	-	10%	10%	10%	10%	10%	20%

المصدر : قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 25 (المعدلة بموجب ق م 2002)، و قانون المالية لسنة 2015، المادة 33.

تطبق عليه نفس قواعد الوعاء و التصفية و التحصيل الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة، و توزع حصيلته بنسبة 98 %

لفائدة الخزينة العمومية. و 2 % لصندوق ترقية الصادرات.

2- الرسم الإضافي : يتمثل مجال تطبيقه و تعريفاته فيما يلي:

(أ)- **تعريف الرسم و نطاقه**: يطبق هذا الرسم على منتجات التبغ؛

(ب)- **تعريف الرسم**: يحسب على أساس (6دج) لكل غلبة سجائر تستهلك في الجزائر، و يصرح به و يدفع من قبل المنتج

ضمن نفس الشروط المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، و توجه حصيلته إلى صندوق الاستعجالات و المعالجات الطبية.

خامسا .رسم رفع النفايات المنزلية: يتمثل نطاق تطبيقه و تعريفاته فيما يلي:

1- تعريف الرسم و نطاقه: يدعى الرسم التطهيري، و يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصالح رفع النفايات المنزلية؛

2- تعريفات الرسم: يطبق هذا الرسم وفق التعريفات التالية:

الجدول رقم (42) : التعريفات الخاصة برسم رفع النفايات المنزلية في الجزائر.

طبيعة المحل	مبلغ الرسم قبل 2015	بداية من صدور قانون المالية التكميلي 2015
المحلات ذات الاستعمال السكني.	ما بين 500 و 1000 دج	ما بين 1000 و 1500 دج
المحلات ذات الاستعمال المهني أو التجاري أو الحرفي أو ما شابه.	ما بين 1000 و 10.000 دج	ما بين 3000 و 12.000 دج
المحلات للتخميم و المقطورات.	ما بين 5.000 و 20.000 دج	ما بين 8.000 و 23.000 دج
المحلات ذات الاستعمال الصناعي أو التجاري أ و الحرفي المنتجة لكمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.	ما بين 10.000 و 100.000 دج	ما بين 20.000 و 130.000 دج

المصدر : قانون الضرائب المباشرة ، المادة 263 مكرر والمعدلة بموجب المادة 11 ق م 2002 ، و المادة 21 من ق م ت 2015.

إن ما يمكن إستنتاجه من استعراض منظومة الضرائب هو تعدد و تشعب مكونات النظام الضريبي الجزائري المطبق على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى درجة يصعب دمجها في نظام متناسق، فعال و رشيد، و هذا ما سيفقده البساطة و الوضوح و العدالة، و يجعل منه بيئة ضريبية ثقيلة و متشعبة و غير جاذبة لإستثمارات هذا النوع من المؤسسات، و هو الأمر الذي يصعب عملية تحديد الآليات الضريبية الكفيلة بتشجيع الاستثمار في هذه المؤسسات في ظل التباين المسجل في المعاملة الضريبية لها نتيجة إختلاف شكلها القانوني أو طبيعة نشاطها أو نظام إخضاعها الضريبي.

المبحث الثاني: أشكال الرقابة وآليات الفصل في النزاعات في النظام الضريبي الجزائري.

إن دور السياسة الضريبية في تهيئة بيئة أعمال جاذبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة يجب أن لا يتوقف فقط على عمل هذه السياسة على تخفيف المعدلات الضريبية و منح التحفيزات الضريبية، و إنما يجب أن ينصب أيضا على محاولات تبسيط و تفعيل الاجراءات المتعلقة بالرقابة و المنازعات، لما لذلك من دور مهم في تخفيض كلفة الامتثال الضريبي لهذه المؤسسات، و ذلك ما سوف نتطرق له من خلال العنصرين التاليين:

- **المطلب الأول : أشكال الرقابة في النظام الضريبي الجزائري؛**

- **المطلب الثاني : آليات الفصل في النزاعات في النظام الضريبي الجزائري.**

المطلب الأول : أشكال الرقابة في النظام الضريبي الجزائري.

تعد الرقابة الضريبية أداة أساسية في توفير بيئة الأعمال المناسبة لإستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، إذ تساهم في تكريس مبدأ العدالة الضريبية بين المؤسسات الاقتصادية الممتثلة ضريبيا و المؤسسات المتهرية، و من ثم توفير بيئة أعمال مبنية على التوازن في ظروف ممارسة المنافسة بين المؤسسات من الناحية الضريبية، لذلك سوف نتطرق إلى واقع هذه الرقابة في الجزائر و مدى قدرتها على الإسهام في توفير بيئة الأعمال المناسبة، و ذلك من خلال العناصر التالية:

- **الفرع الأول: ماهية الرقابة الضريبية؛**

- **الفرع الثاني: حقوق المؤسسات في مجال الرقابة الضريبية؛**

- **الفرع الثالث: العقوبات الضريبية؛**

- **الفرع الرابع: أداء الادارة الضريبية في مجال الرقابة و استراتيجية تفعيلها.**

الفرع الأول: ماهية الرقابة الضريبية.

الرقابة الضريبية هي شكل من أشكال الرقابة المالية التي تسعى إلى ضمان إستقرار المالية العامة، فضلا على أدوارها المهمة في محاربة السوق الموازية و تهيئة بيئة الأعمال المناسبة.

أولا. **تعريف الرقابة الضريبية وأهدافها:** تتميز الرقابة الضريبية بمفهومها و أهدافها و خصوصياتها، كما سنوضحه في الآتي:

1- تعريف الرقابة الضريبية: تعرف على انها "فحص لمعطيات التصريحات و السجلات و الوثائق و المستندات الخاصة

بالممولين بالضريبة ومقارنتها مع الوضعية المالية و المعيشية لهم و المعلومات المتوفرة بشأنهم من المصادر الأخرى، بهدف

التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية". و تعد الرقابة الضريبية مفهوم قانوني قبل كل شيء، حيث

تمثل السلطة المعترف بها لإدارة الضرائب لتصحيح النقائص، الإغفالات، و الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة. على

أن يتم ذلك في ظل الضمانات و الحقوق المكفولة للممول و الإدارة الضريبية على السواء.

2- أهداف الرقابة الضريبية: أبرز ما تستهدفه الرقابة الضريبية هو:

(أ) **مواجهة التهرب الضريبي و المحافظة على موارد الخزينة العمومية:** فهي تهدف إلى الحد من الغش الضريبي عبر

إكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي يمكن استعمالها من قبل الممولين و تحديد وضعيتهم المالية الحقيقية لإسترجاع

الضرائب المهربة، للمحافظة على أموال الخزينة العمومية من جهة، و توسيع الوعاء الضريبي و تحصيل موارد اضافية تساهم في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة من جهة أخرى؛

(ب)- ضمان المنافسة الضريبية العادلة: إن توسيع مجال الرقابة إلى جميع المتعاملين يحقق مبدأ المساواة و العدالة أمام الضريبة، و يساهم في ضمان التوازن في ظروف ممارسة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية من الناحية الضريبية؛

(ج)- نشر الوعي الضريبي: من خلال دور الرقابة في دفع الممولين إلى الصدق في التصريحات و تجنب الطرق التدليسية و احترام التنظيمات و القوانين؛

ثانيا. أشكال الرقابة الضريبية و مجالات تطبيقها: نظرا لأهمية الأهداف السابقة في إضفاء الفعالية المالية و الاقتصادية على النظام الضريبي، فقد عرفت الجزائر الكثير من التدابير التشريعية و التطبيقية الهادفة لتصميم نظام رقابي قادر على تحقيق هذه الأهداف، و قد عرف النظام الضريبي الجزائري الأشكال الرقابية التالية:

1- الرقابة العامة: تتم على مستوى مفتشيات الضرائب و تأخذ شكلين هما:

- (أ)- الرقابة الشكلية: تتم على مستوى المفتشية التابع لها مكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، تنجز نهاية كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية للرقابة المعمقة و تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المسجلة في التصريحات (الجمع، الترحيل... الخ)، إجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة، و كشف المعلومات و العناصر المهملة و تكليف الممول بتصحيح الأخطاء المرتكبة؛
- (ب)- الرقابة على الوثائق: هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب تقديم الوثائق و السجلات المحاسبية، و تكون منصبة على محتوى التصريحات. و بالتالي تمثل فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملفات الضريبية، و مقارنتها بالمعلومات المتوفرة و الهامش الإجمالي المطبق، و بذلك فهي تهدف إلى :
- فحص التصريحات و مقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى الإدارة؛
 - تحليل المعلومات و ربطها بالحالة المالية للممول، و مطالبته بتقديم المعلومات الإضافية و التبريرات والتوضيحات؛
 - التأكد من التطبيق السليم للتشريع الضريبي، و إكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات؛
 - المساعدة في اختيار الملفات المرشحة للرقابة المعمقة.

(2)- الرقابة المعمقة: هي تكملة للاستمرار المنطقي للرقابة على الوثائق، و هي وسيلة مراقبة خارجية لاستدراك و معاقبة المتهربين، حيث تسمح بفحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية و التصريحات المتعلقة بنشاط الممول، فحص الملفات الخاضعة لنظام التقادم، و مقارنة التصريحات بالمظاهر الخارجية للثروة، و تأخذ هذه الرقابة الأشكال التالية :

(أ)- الفحص المحاسبي: هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الاستغلال حيث يلزم هذا الفحص الممولين بمسك الدفاتر و السجلات المحاسبية، و يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الضريبية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية¹ و هو لا يهدف إلى مراقبة الوضعية الضريبية للمؤسسة فقط و إنما يسمح لها أيضا بالإطلاع على واجباتها و حقوقها الضريبية، فالحقق يطلع الممول على الأخطاء التي وقع فيها

¹ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 20.

بسبب جهله التشريعات الضريبية، كما يطلعه على الأخطاء التي وقعت في حقه من طرف الغير و منهم الإدارة الضريبية؛ ما يمكنه لاحقا من تقديم الطعون المناسبة لإلغاء الزيادات المترتبة عن هذه الأخطاء.

(ب)- الفحص المعمق للوضعية الجبائية الشاملة: هو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للممول بالضريبة و الدخل المصرح به، ما يستدعي المقارنة بين المداخيل المصرح بها و المداخيل المستنتجة من وضعية أملاك الممول و خزينته و سياق الحياة لسائر أفراد أسرته. و يخص هذا الأسلوب الرقابي الأشخاص الطبيعيين المعنيين بالضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان موطنهم الجبائي بالجزائر أم لا.¹ لذا فهو يسمح بمتابعة تطور نمو أملاك و أموال الممول و مقارنتها مع المداخيل المصرح بها، أي مقارنة الدخل المصرح به مع الوضعية المعيشية للممول و سائر أفراد أسرته، اعتمادا على المعلومات الموجودة لدى إدارة الضرائب(عدد سفريات المكلف، عدد وأنواع السيارات، عدد العقارات...الخ).

ما يميز هذا النوع من الرقابة هو نطاق تطبيقه الذي يقتصر على الأشخاص الطبيعيين، ما يعني أنه يستهدف بالدرجة الأولى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تأخذ غالبيتها شكل المؤسسات الفردية و بدرجة أقل شركات الأشخاص، خاصة المؤسسات التي لا تمسك محاسبة منتظمة، في الوقت الذي يقتصر خضوع شركات الأموال للرقابة تبعا لأسلوب الرقابة المحاسبية و التحقيق المصوب.

(ج)- التحقيق المصوب²: هو أسلوب يشبه التحقيق المحاسبي و يستهدف ضريبة أو عدة ضرائب، و قد يشمل الفترة غير المتقدمة كلها و قد يقتصر على جزء منها، أو مجموعة من العمليات و المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة زمنية تقل عن سنة ضريبية. و بالتالي فهو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية، أكثر سرعة، و أضيق نطاق من التحقيق المحاسبي. و من ثم فهو وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولية بما أنه لا يحول دون امكانية لجوء الإدارة إلى إجراء تحقيق معمق في المحاسبة، و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة دون إغفال الحقوق المدفوعة جراء التحقيق المصوب.³ يخضع التحقيق المصوب لنفس قواعد التحقيق في المحاسبة و يمنح للممول نفس الحقوق و الضمانات، غير أن طابع التصويب الذي يميزه يفرض على المحققين توضيحه في الأشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير، و مدة التحقيق بعين المكان في الدفاتر و الوثائق ينبغي أن لا تتجاوز الشهرين،⁴ و منح المكلف مدة (30) يوما لإبداء ملاحظاته أو قبوله بنتائج التحقيق.⁵ هذا التحقيق لا ينصب على الوثائق التوضيحية العادية بل يطال الدفاتر المحاسبية للتحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق و الرسوم موضوع التحقيق.

¹ قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 21-1.

² تم إحداث هذا الأسلوب الرقابي بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و هو مقنن في المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

³ قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرر-6.

⁴ نفس المرجع، المادة 20 مكرر-3-4.

⁵ نفس المرجع، المادة 20 مكرر-5.

الفرع الثاني: حقوق المؤسسات في مجال الرقابة الضريبية.

مقابل الحقوق الممنوحة من قبل التشريع للإدارة الضريبية في مجال الرقابة الجبائية بهدف حماية موارد الخزينة العامة، منح التشريع أيضا العديد من الضمانات للمؤسسات بهدف حمايتها من كل التجاوزات المحتملة من طرف محققي الإدارة الضريبية، و من أبرز هذه الحقوق و الضمانات¹:

أولا.الحق في الاستعانة بمستشار و عدم تجديد التحقيق: و يتجلى ذلك في:

1- الحق في الاستعانة بمستشار: يحق للمؤسسة الاستعانة بمستشار من اختيارها طوال مدة الرقابة، حيث يمكنه مناقشة اقتراحات إعادة التقييم، و كذا الإشكاليات المتعلقة بالوقائع و القانون؛

2- عدم تجديد التحقيق المحاسبي: عند انتهاء التحقيق في المحاسبة، و بإستثناء الحالات التي استعمل فيها الممول طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة الضريبية القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر المتعلقة بالفترة ذاتها و بخصوص نفس الضرائب و الرسوم، فعملية التحقيق تعتبر منتهية بمجرد تحديد نتائج التحقيق بصفة نهائية، سواء عبر الممول صراحة عن قبوله بها أو امتنع عن الرد في الأجل القانوني الممنوح له.

ثانيا. تحديد مدة التحقيق بعين المكان: بالنسبة للتحقيق المصوب لا يمكن أن تفوق مدة التحقيق في عين المكان الشهرين كما سبقت الإشارة إلى ذلك، أما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة فإن أجل التحقيق يختلف باختلاف رقم الأعمال المحقق و طبيعة نشاط المؤسسة:

1- ثلاثة أشهر: تخص المؤسسات التالية:

- أ- مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها؛
- ب- كل المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

2- ستة أشهر: تخص المؤسسات التالية:

- أ- مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها؛
- ب- كل المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

3- تسعة أشهر: يجب أن لا تتعدى فترة التحقيق تسعة أشهر في جميع الحالات الأخرى.

و لكن إستثناء لما سبق ذكره، فإن مدد التحقيق المبينة سابقا لا تطبق في الحالات التالية:²

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا، تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة، و عدم استجابة الممول لطلبات التوضيح ؛
- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

ثالثا. النقاش الشفوي و الحضور: و ذلك خلال مرحلة الرقابة و بعدها:

¹ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الرغاية، 2013، ص 23-26.
- راجع: زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، كلية الحقوق، 2013، ص 127.

² قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 -5، 7، 8.

1- أثناء إجراء التحقيق: التحقيق في الدفاتر و الوثائق يجب أن يتم في مقر المؤسسة، إلا في حالة طلبها غير ذلك كتابيا و إستجابة إدارة الضرائب للطلب، أو في حالة قوة قاهرة يتم إثباتها قانونا من طرف الإدارة، فيتم التحقيق على مستوى مصالح الإدارة الضريبية.¹ و يتيح التحقيق في مقر المؤسسة للمحقق:

(أ)- إجراء حوار و مناقشة حضورية مستمرة طوال مدة التحقيق مع الممول مستغلا بذلك الحضور الدائم لهذا الأخير؛

(ب)- طلب المعلومات التكميلية و الوثائق التبريرية الضرورية للتحقيق حسب وتيرة تقدم الأشغال؛

(ج)- سماع الممول بالضريبة المحقق معه بخصوص كل معلومة إضافية قصد تفعيل المناقشة الشفوية و الحضورية معه؛

(د)- تقديم تفسيرات مفيدة للممول حول مضمون نتائج التحقيق المبلغة له قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له، و يمكن سماعه بعد رده على نتائج التحقيق إذا تبين أن في ذلك ما يفيد أو إذا طلب تفسيرات إضافية.²

2- بعد نهاية أشغال التحقيق: يستدعى الممول المحقق معه كتابيا لحضور اجتماع نهاية التحقيق و يمكنه الاستعانة بمستشار من اختياره، و ذلك استبعادا للشكوك التي قد تثار حول عملية التحقيق سواء من قبله أو من قبل الإدارة.

رابعا. الطعن القبل النزاعي(الحق في طلب التحكيم)و حق الحصول على المحرر الجبائي: يتضح ذلك من خلال:

1- الطعن القبل النزاعي(الحق في طلب التحكيم):يعد من الضمانات الإضافية للممول لمناقشة نتائج التحقيق، حيث يتم عقد اجتماع عمل على مستوى إدارة الضرائب بعد دراستها لرد الممول بحضوره أو ممثله القانوني، من أجل مناقشة المسائل التي لم يحصل بشأنها توافق بين الممول مع مصلحة التحقيق، و ينتهي بتحرير محضر يُضمن كل الآراء المقدمة و القرار النهائي المتخذ.

2- الحق في الحصول على المحرر الجبائي³: يعتبر ردا واضحا، نهائيا، و قطعيا على طلب الممول بشأن معرفة الأحكام الضريبية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الضريبي المعمول به، و لا يمكن للإدارة أن تحدث أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرفها يعود إلى التباين في تقدير هذه الوضعية،⁴ و يطبق هذا الضمان:

(أ)- عند إبلاغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة و واضحة و تامة من طرف الممول حسن النية؛

(ب)- عندما تكون الإدارة قد اتخذت قرارا قطعيا بخصوص الوضعية بعد الرجوع إلى النصوص الضريبية في أجل أربعة أشهر أو لم ترد في هذا الأجل؛

(ج)- عندما يكون القرار متخذًا قبل انتهاء أجل التصريح بالنسبة للممول أو في غياب الإلتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تمثل التصفية التلقائية للضريبة.

و بالتالي فإن المحرر الجبائي يجب على مبدأ الحماية القانونية، و يفترض الإبلاغ الدقيق من الإدارة الضريبية للقواعد العامة و الخاصة للإطار القانوني الذي تمارس فيه صلاحياتها، و من ثم فإنه لا يمنح الإدارة الضريبية سلطة مخالفة القانون

¹ قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 -1.

² نفس المرجع، المادة 20 -6.

³ تم احداثه بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 334-12 المؤرخ في 08.09.2012.

⁴ قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 174 مكرر.

و إنما يجعل تفسيراتها القانونية واجبة التنفيذ. لكن تبقى الاستفادة من هذا الحق حكرا على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى، ما يحرم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من الاستفادة منه.

تجدر الإشارة إلى أن الضمانات المذكورة سابقا و الممنوحة للخاضعين للضريبة تبعا للنظام الحقيقي تنسحب على التدخلات بعين المكان لدى المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة و النظام المبسط و نظام التصريح المراقب.

الفرع الثالث: العقوبات الضريبية.

إذا كانت العقوبات الضريبية تمثل بالنسبة للإدارة الضريبية وسائل ردعية لحمل المؤسسات على الامتثال الضريبي، و من ثم الحفاظ على موارد الخزينة العمومية. فإنها تمثل مصدر خطر ضريبي للمؤسسة الاقتصادية في حالة إخلالها بالتزاماتها الضريبية، الأمر الذي يجبر مسيرري هذه المؤسسات على إعطاء الأهمية للتسيير الضريبي داخل المؤسسة لتجنب هذا الخطر. و لكن في نفس الوقت تمثل العقوبات الضريبية وسيلة حماية للمؤسسات الممتثلة ضريبيا من منافسة المؤسسات المتهربة، لذا أقر التشريع الضريبي مجموعة من العقوبات، نوجز الأهم منها في الآتي:

أولا. عقوبات عدم الامتثال للإلتزامات المرتبطة بالتصاريح: تترتب عن عدم إيداع التصاريح في مواعيدها و عدم الاستجابة لطلبات الإدارة بشأن تقديم التوضيحات من قبل الممول، و تتمثل في:

1- عقوبات عدم الامتثال لآجال التصاريح: تتعلق بامتناع الممول عن التصريح أو إيداعه خارج الآجال القانونية، و يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

الجدول رقم (43): عقوبات عدم الامتثال لآجال التصاريح في التشريع الضريبي الجزائري.

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000 دج	30.000 دج
التصريح الشهري الموحد نموذج (G50) والتصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.	إخطار المكلف لتسوية وضعيته في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25% من الحقوق المستحقة كعقوبة وإصدار ورد يستحق فوراً.	- مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة. - مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%. - مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25%. - تسديد متأخر للضريبة تطبق 10% كعقوبة مع إضافة 3% ع شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.
التصريحات التي تحمل عبارة "لأشياء" و المستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين لخسارة.	//	- مدة التأخير شهر: 2500 دج - مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين: 5000 - مدة التأخير تتجاوز الشهرين: 10.000 دج

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمهن الحرة، 2015، ص 38-41.

2- عقوبات عدم التصريح بالحسابات البنكية: يترتب عن عدم تصريح الأشخاص الطبيعيين و الجمعيات و الشركات بحساباتهم البنكية و البريدية غرامة جبائية قدرها 500.000 دج¹.

3- عقوبات عدم الرد على الإشعار بالتقدير الجزافي: في حالة عدم رد المؤسسة على الإشعار بالتقدير الجزافي المبلغ من قبل الإدارة الضريبية في أجل ثلاثون يوماً، تتعرض المؤسسة لعقوبة 35%.

¹ قانون المالية لسنة 2006، مرجع سابق، المادة 9.

ثانيا. العقوبات المرتبطة بعدم مصداقية التصريحات : يترتب عن الغش في التصريحات تطبيق الزيادات التالية:

1- 10% : عند عدم تجاوز الحقوق المغفلة مبلغ 50.000دج؛

2- 15% : عندما تزيد الحقوق المغفلة عن 50.000دج وتقل عن أو تساوي 200.000دج؛

3- 25% : عند تجاوز الحقوق المغفلة مبلغ 200.000دج.

غير أنه في حالة الغش و التدليس تتعرض المؤسسة للعقوبات التالية :

- 100% إذا كانت الحقوق المتملص منها أقل من 5.000.000دج؛

- 200% إذا كانت الحقوق المتملص منها تفوق 5.000.000دج؛

- يضاف إلى هذه العقوبات الجبائية عقوبات جنائية أخرى.¹

ثالثا. الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية: يمكن للإدارة الضريبية طلب تطبيق العقوبات الجزائية، و تحدد الشروط التي يمكن

أن يمارس فيها الفعل الجزائي في :

1- تجاوز الحقوق المختلصة 10% من الحقوق المستحقة فعلا؛

2- استعمال الطرق التدليسية من قبل الممول(العنف ضد أعوان الادارة الضريبية، الرفض الجماعي للضريبة ،عرقلة المراقبة الجبائية،

رفض تقديم المعلومات، الشراء بدون فواتير،...).

الفرع الرابع: أداء الإدارة الضريبية في مجال الرقابة و استراجية تفعيلها.

عرفت التشريعات النازمة للرقابة الضريبية في الجزائر العديد من التعديلات و التحسينات الهادفة لإحتواء التهرب

الضريبي ، و إكساب النظام الضريبي صفة النظام المحفز على الاستثمار، و تمثل ما تحقق من ذلك في الآتي:

أولا. أداء الإدارة الضريبية في مجال الرقابة: يمكن إعطاء صورة عملية عن أداء الادارة الضريبية في الجزائر في مجال الرقابة

بأشكالها المختلفة من خلال ما يلي:

1- تطور حصيلة الرقابة الضريبية: عرفت النتائج التي سجلتها مصالح الرقابة على مستوى الإدارة الضريبة في مختلف الأشكال

الرقابية الوضعية المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (44): عدد القضايا الخاضعة للرقابة الضريبية في الجزائر في الفترة 2007-2011 .

	الرقابة المعقمة (عدد القضايا)			الرقابة على الوثائق		
	التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة	التحقيق المصوب في المحاسبة.	التحقيق المحاسبي	الحصيلة (مليار دج)	عدد القضايا	
2007	438	-	2.194	33,162	30.894	2.632
2008	357	-	2.374	30,015	32.795	2.731
2009	381	-	2.483	28,246	30.365	2.864
2010	396	503	1.989	32,293	30.029	2.888
2011	204	586	1.444	26,224	27.291	2.234

Source :Ministre de finances ,Direction Générale des Impots, Bulletin d'information n :64. 2012.p 6.

¹ العقوبات الجنائية تضمنتها المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- تقييم حصيلة الرقابة: بمقارنة العدد المتواضع للقضايا المحقق فيها من خلال مختلف أشكال الرقابة بالعدد الكبير للممولين بالضريبة، فإن ما يمكن استنتاجه من خلال هذه المقاربة هو أنه من الصعب على رقابة تسير بهذه الوتيرة و تطال هذا العدد المحدود من المؤسسات أن تتمكن من:

(أ) - المحافظة على الثروة الوطنية المتمثلة في الحصيلة الضريبية من التآكل بفعل التهرب الضريبي؛

(ب) - حماية المؤسسات الملتزمة ضريبيا و تمكينها من مواجهة المنافسة غير العادلة للمؤسسات المتهربة.

يسجل هذا الضعف في الرقابة في ظل توسع الأهداف التي أصبحت الإدارة الضريبية مطالبة بتحقيقها في محيط يتميز بتعدد و تنوع النسيج الضريبي و النسيج المؤسساتي في نفس الوقت، بدءا من الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية إلى تحسين الخدمة المقدمة و تقصير آجال معالجة الملفات، و تحقيق المساواة الضريبية و تشجيع التحضر الضريبي.

ثانيا. إستراتيجية الإدارة الضريبية في تفعيل الرقابة: أمام الضعف المسجل في دور الرقابة الضريبية، أقر المشرفون¹ على الإدارة الضريبية في الجزائر بضرورة التحول من الإشراف الإداري على المستوى العملي إلى العمل على أساس عدة متغيرات و تجلت التوجهات الإستراتيجية للرقابة الضريبية بحسبهم في حتمية تركيز الرقابة الضريبية على النظام المعلوماتي للإدارة الضريبية، و من ثم ينبغي وضع و تطوير الأدوات المساعدة على برمجة موضوعية و منتقاة و هادفة و بصفة تعاقدية بين الإدارة المركزية و المصالح العمليانية. فيصبح البحث عن المعلومات الخارجية عملية دائمة من قبل المصالح المعنية المخول لها قانون حق الاطلاع، حق إجراء التحقيق، و حق المعاينة. و تمثلت محاور الإستراتيجية المقترحة من قبلهم لتفعيل الرقابة الضريبية في:²

1- تطوير الأبحاث الضريبية الخارجية و عقلنة البرمجة: تمثلت المقترحات التي ينبغي أن تتم في هذا المجال في:

(أ) - تطوير الأبحاث الضريبية الخارجية: إن البحث عن المعلومات الضريبية هو جوهر الرقابة، لذا يتعين على مصالح الرقابة الضريبية تطويره و وضعه في متناول المصالح العمليانية من أجل توظيفه في البرمجة و تنفيذ الرقابة الضريبية بأشكالها المختلفة، و لأجل هذا ينبغي أن يكون البحث عن المعلومات الخارجية عملية دائمة بإعتماد الوسائل القانونية لممارسة الرقابة الضريبية من حق الاطلاع و حق التحقيق و حق المعاينة؛³

(ب) - عقلنة برمجة الرقابة الضريبية: يتعين على مديرية الأبحاث و التحقيقات لتحقيق هذه الغاية إخضاع المعلومات التي تتلقاها من المصالح العمليانية إلى التحليل لتكون البرمجة منتقاة و هادفة، و بناء على الملاحظات و السلوكيات الإحتيالية المسجلة. و تسهم في تفعيل الرقابة الضريبية لاعتمادها على أدوات ذات مصداقية تتعلق بقاعدة المعطيات التقنية و تحليل المخاطر، و إستنادها على إحصاء النسيج الضريبي و نتائج مراقبة الوثائق و المستندات؛

2- تحسين مرونة الإجراءات و الإشراف على الرقابة: تمثلت المقترحات في هذا الإطار في:

(أ) - تحسين مرونة إجراءات الرقابة: تعتمد الاستراتيجية في هذا المجال على تكييف نوعية الرقابة مع طبيعة الرهانات الضريبية و ذلك عن طريق توجيه:

- المراقبة العامة للمحاسبة: للرهنات المالية الكبيرة و حالات التهرب الضريبي؛

- التحقيق المصوب: لحالات طلب استرداد الضريبة على القيمة المضافة على وجه الخصوص؛

¹ عبد الرحمان راوية، المدير العام للضرائب في، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 64 لسنة 2012.

² الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 64 لسنة 2012.

³ حق الاطلاع منصوص عليه في المواد 44 إلى 68 من قانون الاجراءات الجبائية، فيما شرع حق إجراء التحقيق بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 و حق المعاينة بمقتضى المادة 74 من قانون المالية لنفس السنة.

- التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة: لحالات عدم التوافق بين المداخل المصروح بها من قبل الممولين بالضريبة و ممتلكاتهم و وضعيتهم المالية و عناصر طريقة معيشتهم؛
- ربط العلاقة بين الإدارة المركزية و المصالح العملياتية بصفة تعاقدية بينهما، ويتوجب التقيد بها؛
- (ب)- تحسين الإشراف على الرقابة الضريبية: من خلال متابعة و تقييم الرقابة من طرف مديرية الأبحاث و التحقيقات عن طريق وضع مؤشرات تطويرية لقياس نجاعة عملية الرقابة، و إعداد أدوات متابعة الرقابة الضريبية الخارجية من مرحلة البرمجة إلى مرحلة النزاع إن حدث ذلك؛
- 3- تطوير تعداد المحققين كما ونوعا: عن طريق تعزيز تعداد الموظفين على مستوى مصالح الرقابة الضريبية من جهة، و إخضاعهم لدورات تكوينية لتحسين كفاءتهم من جهة أخرى.
- و الملاحظات التي يمكن ابدائها حول إستراتيجية الإدارة الضريبية في تفعيل الرقابة هي:
- (أ)- التركيز على البعد المالي: ركزت هذه الإستراتيجية على الخلفية المالية للرقابة، فهي تعتمد على ضرورة تطوير نظام معلوماتي يكون أساسا لرقابة ضريبية قادرة على إحتواء ظاهرة التهرب الضريبي، و مع ذلك هو جانب مهم فالتهرب يخل بقواعد المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، و كل جهود مواجهته تنعكس على إصلاح بيئة الأعمال؛
- (ب)- إهمال البعد الاقتصادي للرقابة: لقد أهملت هذه الاستراتيجية البعد الاقتصادي للرقابة الضريبية، و إن كان الهدف المالي للرقابة الضريبية من محاربة التهرب الضريبي يساهم في تحسين مناخ الأعمال، لكن بسبب تركيز أشكال الرقابة المختلفة على المحاسبة فهي موجهة لعدد قليل من الممولين الناشطين في الإطار الرسمي فقط، ما يجعل الرقابة غير قادرة على حماية المؤسسات الاقتصادية العاملة في الإطار الرسمي من منافسة المؤسسات العاملة في الإطار غير الرسمي، و عاجزة على ضمان منافسة عادلة بينها، و إختلال قواعد المنافسة بهذا الشكل يعد مؤشرا على عدم جاذبية بيئة الأعمال للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة على وجه الخصوص، كما يعتبر دافعا لتسرب استثمارات هذه المؤسسات من الدائرة الرسمية إلى الدائرة غير الرسمية؛
- (ج)- التركيز على التكوين التقني للمراقبين: إرتكزت هذه الإستراتيجية في برامج و دورات تكوين المراقبين على الجانب التقني للرقابة الضريبية لحماية مصالح الخزينة العمومية، لذا غالبا ما يغيب عن ذهنية المحققين أن للرقابة الضريبية أهداف تتعدد بقدر تعدد الأبعاد الاقتصادية و الاجتماعية و السياسة للضريبة، فالرقابة الضريبية هي وسيلة لتحقيق منافسة متوازنة بين المؤسسات، وسيلة لحماية المؤسسات الناشطة في الإطار الرسمي و التي هي مصدر الحصيلة الضريبية، لذلك فإن الحفاظ عليها هو حفاظ على الحصيلة الضريبية المستقبلية.
- هذه النظرة القاصرة للرقابة الضريبية من قبل أعوان الإدارة الضريبية كانت وراء تكريس الاعتقاد لدى الممولين بالضريبة بأن الرقابة هي وسيلة قمع و ليست وسيلة حماية و تثقيف لمسيرى المؤسسات بحقوقهم و التزاماتهم الضريبية، و هو الأمر الذي قد يدفعهم إلى التستر على المتهربين دون الانتباه إلى أن ذلك ليس في صالحهم؛
- (د)- تركيز الرقابة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: أمام هذه النظرة و النقص المسجل في الإمكانيات المادية والبشرية، فإن الرقابة الضريبية عادة ما تتركز على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الناشطة في الإطار الرسمي لوقوعها ضمن دائرة حدود إمكانيات مصالح الرقابة، بينما تتطلب مراقبة المؤسسات الكبيرة محققين بمؤهلات تتجاوز ما هو متاح لمصالح الرقابة الضريبية من إمكانيات مادية و بشرية، الأمر الذي يتيح لها مجالا أوسع لعدم الخضوع للرقابة.

المطلب الثاني : آليات الفصل في النزاعات في النظام الضريبي الجزائري.

يعتبر تحديد آليات فض النزاعات بين الإدارة الضريبية و الممولين بالضريبة من أبرز الضمانات التي يجب أن تقرها التشريعات الضريبية، كما تعد من مؤشرات إلتزام التشريع الضريبي بقاعدتي اليقين و العدالة. و تعد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أكثر حاجة لهذه الضمانات، فعدم توفرها على الكفاءات التسييرية في المجال الضريبي و خضوع الغالبية منها للضريبة في إطار الأنظمة الجرافية، قد يضع الكثير منها موضع تعسف ضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية، في ظل غياب المحاسبة التي قد تستند عليها هذه المؤسسات كأداة إثبات أمام الإدارة، لذا سوف نتعرض في هذا المطلب إلى الضمانات التي وفرها النظام الضريبي الجزائري في مجال المنازعات، و ذلك من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: الطعن النزاعي و طلبات المساعدة؛

- الفرع الثاني: أداء الإدارة الضريبية في مجال المنازعات و محاولات تفعيل آلياتها.

الفرع الأول: الطعن النزاعي و طلبات المساعدة.

يهدف الطعن النزاعي إلى تصحيح الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة الضريبية أثناء تأسيس الضريبة أو تحصيلها، أو حرمان الممول من الاستفادة من حق تشريعي، أما طلبات المساعدة فتقدم عند إعسار الممول و عوزه و عجزه عن دفع الضريبة. و يتم الفصل في النزاعات من قبل المصالح الإدارية المختصة أو من طرف القضاء، و تعرف الإجراءات المتبعة في هذا المجال المراحل التالية:

أولا. الطعن الإداري : يتم الطعن أمام الإدارة الضريبية وفق آجال و قواعد محددة من طرف التشريع الضريبي، و يهدف إلى حل النزاع بطريقة ودية و سريعة، و يتم على مستوى الهيئات الإدارية التالية:

1- الإدارة المركزية: تبدي الرأي المطابق في النزاعات المتعلقة بالحالات التالية:

أ- الشكايات التي تتجاوز قيمتها 100.000.000 دج قبل رفعها إلى 300.000.000¹ دج بداية من 2015 بالنسبة للممولين التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى؛

ب- الشكايات التي تتجاوز قيمتها 50.000.000 دج قبل رفعها إلى 150.000.000² دج بالنسبة للممولين التابعين للمدريات الولائية للضرائب؛

2- مديرية المؤسسات الكبرى: تختص في البت في الطعون التي لا تتجاوز قيمتها 100.000.000 دج قبل رفعها إلى 300.000.000 دج بداية من 2015، و يتطلب منها الامر أخذ الرأي المطابق من الإدارة المركزية بالنسبة للطعون التي تتجاوز قيمتها السقف السابق، و يمكن لمدير المؤسسات الكبرى تفويض صلاحياته للإعوان المؤهلين قانونا لذلك بالنسبة للقضايا التي لا تتجاوز قيمتها 5.000.000 دج قبل أن يتم ربط هذا التفويض بشروط تحدد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب بداية من 2015؛

3- المديرية الولائية للضرائب: بيت المدير الولائي للضرائب في الطعون التي لا تتجاوز قيمتها 50.000.000 دج قبل رفعها إلى 150.000.000 دج بداية من 2015، و يستدعي منه الأمر أخذ الرأي المطابق بخصوص القضايا التي تتجاوز قيمتها

¹ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 50.

² نفس المرجع، المادة 46.

هذا السقف، كما يمكنه تفويض صلاحياته للأعوان المؤهلين قانونا في القضايا التي لا تتجاوز 2.000.000 دج قبل أن يتم ربط هذا التفويض بشروط تحدّد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب بداية من 2015. و في حالة وجود نظام مراكز الضرائب تصبح صلاحيات المدير الولائي للضرائب تشمل البت في القضايا التالية:

- 5.000.000 (20.000.000 بداية من 2015) > مبلغ الشكاية \geq 50.000.000 دج (150.000.000 بداية من 2015) بالنسبة للمراكز الجوارية للضرائب؛
- 10.000.000 (50.000.000 بداية من 2015) > مبلغ الشكاية \geq 50.000.000 دج (150.000.000 بداية من 2015) بالنسبة لمراكز الضرائب؛
- بالنسبة الشكايات التي تتجاوز 50.000.000 دج (150.000.000 دج بداية من 2015) لا بد من أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.

4- مركز الضرائب: بيت رئيس مركز الضرائب في القضايا التي لا تتجاوز قيمتها 10.000.000 دج قبل رفعها إلى 50.000.000 دج بداية من 2015، و يمكنه تفويض صلاحياته للأعوان المؤهلين قانونا لذلك بالنسبة للطعون التي لا تتجاوز 1.000.000 دج قبل أن يتم ربط هذا التفويض بشروط تحدّد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب بداية من 2015.

5- المركز الجوّاري للضرائب: بيت رئيس هذا المركز في القضايا التي لا تتجاوز قيمتها 5.000.000 دج قبل رفعها إلى 20.000.000 دج بداية من 2015، و يمكنه تفويض صلاحياته للأعوان المؤهلين قانونا بالنسبة للطعون التي لا تتجاوز 500.000 دج قبل أن يتم ربط هذا التفويض بشروط تحدّد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب بداية من 2015. يمكن تلخيص ما سبق ذكره في الجدول التالي:

الجدول رقم (45): الهيئات الادارية المؤهلة للفصل في النزاعات الضريبية و نطاق إختصاصها في التشريع الضريبي الجزائري.

الهيئة	حدود الاختصاص
مديرية المؤسسات الكبرى	- الشكايات التي لا تتجاوز 300.000.000 دج. - بالنسبة للشكايات التي تتجاوز 300.000.000 دج لا بد من أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.
المديرية الولائية للضرائب	- 20.000.000 > مبلغ الشكاية \geq 150.000.000 دج (المركز الجوّاري للضرائب) - 50.000.000 > مبلغ الشكاية \geq 150.000.000 دج (مركز الضرائب) - الشكايات التي لا تتجاوز 150.000.000 دج لا بد من أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.
مركز الضرائب	- الشكايات التي لا تتجاوز 50.000.000 دج.
المركز الجوّاري للضرائب	- الشكايات التي لا تتجاوز 20.000.000 دج. - الشكايات المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على قانون الإجراءات الجبائية، المواد 71-79.

تجدر الإشارة إلى أن الشكاوى تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة بداية تحصيل الضريبة، مع وجود بعض الاستثناءات في هذا المجال. كما أن التظلم الإداري المسبق يحقق منافعا لكل من الإدارة الضريبية و الممول و القاضي في نفس الوقت لأنه يحمي الإدارة من حملها على المثول أمام القضاء قبل اتخاذها موقفا حول موضوع النزاع، يحمي الممول من تقديم دعوى قضائية و ما يترتب عنها من تكاليف دون فائدة في حالة استعداد الإدارة لتلبية طلباته، و تسهيل مهمة القاضي من خلال جعل المناقشة القضائية تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون فيه، خاصة في ظل غياب القضاء الضريبي المتخصص.

ثانيا. لجان الطعن الإدارية: يتم الطعن أمام اللجان المختلفة في حالة استمرار النزاع، و تسعى التشريعات من تأسيسها لهذه اللجان إلى إيجاد نوع من التوازن بين مواقف القوى بين الإدارة الضريبية و الممول، و حل النزاع في مرحلته الإدارية، و تتمثل هذه اللجان في التشريع الجزائري في :

1- لجنة الدائرة: قبل أن تلغى بموجب قانون المالية لسنة 2016 كانت تبدي رأيها بخصوص الطعون التالية:

(أ) - الطعون التي لا تتجاوز مبالغها الاجمالية 2.000.000 دج التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الضريبة على القيمة المضافة؛
(ب) - الطعون التي يقدمها الممولون بالضريبة التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

2- اللجنة الولائية: تبدي هذه اللجنة رأيها في :

(أ) - الطعون التي تتجاوز قيمتها 2.000.000 دج و تقل عن أو تساوي 20.000.000 دج قبل رفعها إلى 70.000.000 دج بداية من 2015، و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي؛
(ب) - الطعون التي يقدمها الممولون بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

لكن مع صدور قانون المالية 2016 أصبح مجال اختصاصها هو الفصل في النزاعات التي لا تتجاوز 20.000.000 دج.

3- اللجنة المركزية: تختص في إبداء الرأي حول:

(أ) - الطعون التي تفوق قيمتها الإجمالية من الحقوق و الغرامات مبلغ 20.000.000¹ دج قبل رفعه إلى 70.000.000 دج بداية من 2015، و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو اجزئي؛
(ب) - الطعون المقدمة من قبل الممولين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى، و التي سبق أن أصدر مدير المؤسسات الكبرى بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

لكن مع صدور قانون المالية 2016 أصبح مجال اختصاصها هو الفصل في النزاعات التي تتجاوز 70.000.000 دج، بعد إحداث لجنة جهوية تبدي رأيها في المنازعات التي تزيد عن 20.000.000 دج و تقل عن أو تساوي 70.000.000 دج.

4- لجنة التوفيق و المصالحة: تختص في البت في الطعون المتعلقة بالتقديرات الضريبية في مجال حقوق التسجيل بالنسبة لجميع عقود معاملات نقل الملكية العقارية و المنقولة.

يمكن تقديم بعض التوضيحات حول الآليات التي تحكم سير مختلف اللجان السابقة فيما يلي:

(أ) - آجال الطعن أمام اللجان: يمكن للممول بالضريبة حسب الحالة، الطعن في القرارات الصادرة عن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب و اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل شهرين من تاريخ استلامه قرار الإدارة. غير أن الطعن لا يوقف الدفع و لكن يمكن للشاكي طلب تعليق التسديد شريطة دفعه 20% من الحقوق و الغرامات محل النزاع، كما أنه لا يمكن تقديم الطعن إلى أي لجنة بعد إخطار المحكمة؛

(ب) - آجال إصدار قرارات اللجان: تُلزم لجان الطعن بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديمها، و في حالة عدم إصدارها أي قرار في هذا الأجل يمكن للشاكي تفسير ذلك على أنه

¹ الجزائر، وزارة المالية، القانون 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المادة 25. (ج ر 82 لسنة 2007).

رفض ضمني لطعنه، و يجوز له رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن؛

(ج) - الزامية تعليق قرارات اللجان: يجب أن تعلل اللجان السابقة الآراء الصادرة عنها، و في حالة عدم مصادقتها على قرار الإدارة، يتوجب عليها تحديد مبلغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للممول، و إبلاغه بالقرار في أجل شهر واحد؛

(د) - إمكانية تعليق تطبيق قرارات اللجان: إذا كانت قرارات اللجان السابقة غير مؤسسة أو مخالفة صراحة لأحكام القانون الضريبي، فإنه يمكن لمدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، و رئيس المركز الجوارى للضرائب تعليق تنفيذ قراراتها، على أن يبلغ الممول بذلك، و رفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ اصدارها ذلك الرأي، لكن مع صدور قانون المالية لسنة 2016 منحت للمدير الولائي و المدير الجهوي للضرائب صلاحية اتخاذ قرار مسبب بالرفض و تبليغ للشاكي دون الطعن أمام المحكمة الادارية¹.

ثالثا. الطعن القضائي²: بالرغم من أن التشريعات الضريبية تحاول دائما حل النزاعات عن طريق الإدارة الضريبية، من خلال تقديم تظلم لمصدر الضريبة أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية متخصصة، حرصا منها على إنهاء النزاعات في مراحلها الأولى، و بالتالي توفير وقت و جهد الممول و تخفيف العبء على القضاء. لذلك تشترط معظم التشريعات الضريبية التظلم الإداري و إنتظار نتيجته قبل اللجوء إلى القضاء:

1- أهمية الطعن القضائي: لا يجب المبالغة في أهمية ضمان الطعن الإداري لأن الإدارة الضريبية في هذه الحالة هي الحكم و الخصم في نفس الوقت، لذا يُعد الطعن القضائي أنجح الضمانات للممولين كونه يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية، ما قد يضمن حقوق الممولين ضد ما يشوب عمليات تأسيس الضريبة و تحصيلها من تعسف أو خطأ خاصة في ظل عدم وجود محاكم متخصصة في القضايا الضريبية، ما يعزز الضمانات للمنازعات الضريبية. و يمكن للمكلف بالضريبة نقل النزاع مع الإدارة الضريبية إلى القضاء في حالة توفر حالة من الحالات التالية:

(أ) - عدم اقتناعه بالقرار المتخذ من قبل الهيئة الإدارية المحولة بالفصل في الشكاية المقدمة من طرفه؛

(ب) - عدم تلقيه أي قرار من طرف الإدارة الضريبية رغم انتهاء الأجل الممنوح قانونا للبت في شكايته؛

(ج) - عدم رضاه على القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية بعد أخذها لرأي لجنة الطعن المختصة؛

(د) - عدم رضاه بالقرار الصادر من طرف الإدارة بعد إعتراضه على إجراءات التحصيل.

2- مستويات الطعن القضائي في المجال الضريبي: يتم النزاع القضائي في الجزائر على مستويين هما:

(أ) - المحكمة الإدارية: يمكن للممول بالضريبة عند رفض الطعن المقدم من طرفه إلى الهيئات الإدارية المؤهلة أن يرفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام الاشعار بالرفض، كما يمكنه رفع هذه الدعوى أيضا في حالة عدم تلقيه أي اشعار من هذه الهيئات بعد انقضاء أجل الفصل في الطعون الإدارية، و لدى رفع هذه الدعوى يجب الإعتراض على الحصص الضريبية التي وردت في الطعن المقدم للهيئات فقط.

(ب) - مجلس الدولة: بإمكان الممول الاستئناف أمام مجلس الدولة في حالة طعنه في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية.

¹ الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 و المتضمن قانون المالية لسنة 2016، المادة 26.
² راجع: أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة (الجزائر)، 2005، ص 58.

رابعا. طلبات المساعدة (الطعن الولائي): يمكن للمولبن التماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالات العوز التي تجعلهم عاجزين عن تسديدها، كما يمكنهم التماس التخفيض أو الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات، و يتم ذلك بتقديم التماس إلى المدير الولائي للضرائب على أن يتم الفصل فيه من قبل :

1- المدير الجهوي للضرائب: المختص اقليميا بعد أخذه رأي اللجنة الجهوية المشكّلة لهذا الغرض، عند تجاوز الحصة الضريبية مبلغ 5.000.000 دج؛

2- المدير الولائي للضرائب: بعد أخذه رأي اللجنة الولائية المشكّلة لهذا الغرض، عند عدم تجاوز الحصة الضريبية مبلغ 5.000.000 دج . و يمكن الطعن في قراراته أمام المدير الجهوي.

الفرع الثاني: أداء الإدارة الضريبية في مجال المنازعات و محاولات تفعيل آلياتها.

عملت الإدارة الضريبية من خلال تشريعاتها المختلفة على الحد من ظاهرة إرتفاع عدد القضايا الضريبية المتنازع فيها، لأنها تزيد من كلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للإدارة الضريبية و كلفة الامتثال الضريبي بالنسبة للممول.

أولا. محاولات تفعيل آليات الفصل في النزاعات: أحدث التشريع الضريبي الجزائري الكثير من التعديلات و الإجراءات الهادفة إلى تحسين خدمات الإدارة الضريبية، و تمكينها من مرافقة الممولين و مساعدتهم على فهم إلتزاماتهم الضريبية و حثهم على احترامها لتفادي النزاع معهم من خلال تحسين شروط قبول الشكاوى، لا مركزية القرارات في القضايا النزاعية، و تقوية ضمانات الممولين بالضريبة على المستوى التنظيمي. و بغية تحقيق ذلك تمحورت الإجراءات المتخذة في هذا الإطار في العمل على تحقيق ما يلي:¹

1- المرونة في شروط قبول الشكاوى و عراض الدعاوى: تم إتخاذ العديد من الإجراءات في هذا المجال من أبرزها:

أ- تمديد آجال تقديم الشكايات إلى سنتين كحالة عامة بداية من 2007، و معه ينقضي أجل تقديم الشكاية في 31 ديسمبر من السنة الثانية لإدراج جدول الضريبة حيز التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاية؛²

ب- التخفيف من الشروط الشكلية المتعلقة بالتوكيل في مجال المنازعات الضريبية، فقبل دخول قانون المالية لسنة 2008 حيز التنفيذ كان يشترط في كل من يقدم شكوى لحساب الغير اظهار وكالة قانونية خاضعة لإجراءات التسجيل و حقوق الطابع ليصبح في الوقت الحالي بإمكان الممول توكيل غيره من خلال و وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الضريبية؛³

ج- إخضاع الشكاوى المتعلقة بالضرائب غير المباشرة لنفس إجراءات شروط الإجراءات الأولية المتعلقة بالضرائب المباشرة التي تستوجب الطعن الإداري أولا،⁴ و بهذا يمكن للممول الاستفادة من تدابير التأجيل القانوني للدفع.

2- المرونة في شروط الطعن أمام اللجان: من الإجراءات المتخذة في هذا المجال تمديد أجل الطعن في قرارات الإدارة الضريبية المختلفة من شهرين إلى أربعة أشهر.⁵

3- المرونة في شروط الحصول على التأجيل القانوني لدفع الضريبة: و يتضح ذلك من خلال التدابير التالية:

¹ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مرونة إجراءات المنازعات تعهد لحماية حقوق المكلف بالضريبة، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 51، 2011، ص7.

² قانون المالية لسنة 2007، مرجع سابق، المادة 43 التي عدلت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ قانون المالية لسنة 2008، مرجع سابق، المادة 24 .

⁴ قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 43 التي عدلت المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة.

⁵ نفس المرجع، المادة 42.

أ- توسيع مجال الاستفادة من التأجيل القانوني لدفع الضريبة ليشمل جميع الشكاوى النزاعية و الطعون مهما كان مصدر الضرائب المتنازع بشأنها، بعدما كان يطبق فقط على المنازعات المترتبة على عمليات مراقبة التصريحات، التحقيق في المحاسبة، و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛¹

- ربط الاستفادة من التأجيل القانوني لدفع الضريبة بدفع نسبة 20% من الحقوق و الغرامات المتنازع حولها²، كما يمكن للممول الاستفادة في مرحلة الطعن أمام اللجان شريطة دفعه من جديد نفس النسبة السابقة من الحقوق و الغرامات الباقية في النزاع، بشرط أن لا يتجاوز المجموع التراكمي للرسوم المستحقة الدفع خلال المرحلتين (الاجراء الأولي و لجان الطعن) 40% من مجموع الحقوق و الغرامات الباقية في النزاع.

ثانيا. أداء الإدارة الضريبية في مجال المنازعات: على الرغم من الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الضريبية و تشريعاتها للحد من تزايد النزاع الضريبي و تفعيل آلياته عبر تقليل إجراءاته و تقليص آجاله، يبقى النزاع الضريبي في الجزائر مطبوعا بما يلي:

1- **تضخم عدد القضايا النزاعية:** رغم محاولات الإدارة الضريبية و تشريعاتها لتقليص عدد القضايا النزاعية، غير أن هذه الأخيرة لا زالت مرتفعة مثل ما توضحه معطيات تطور قضايا المنازعات الضريبية في الجزائر:

الجدول رقم (46): تطور عدد المنازعات الضريبية في الجزائر في الفترة 2002-2013.

السنوات	عدد الشكاوى	التطور السنوي(%)
2002	138.022	-
2003	133.598	3,20 -
2004	115.792	13,32 -
2005	105.201	9,15 -
2006	102.634	2,44 -
2007	109.411	6,6
2009	99.119	- 9.04
2010	87.090	12,13 -
2011	83.544	4,54 -
2012	72.388	13,35 -
2013	71.718	1,38 -

Source : - Ministre de finances ,Direction Générale des Impôts, Rapport annuel sur L'activité des Diws en matière de contentieux fiscal ,2007.p 12.

- Ministre de finances ,Direction Générale des Impôts, La Lettre de la DGI n :64. 2011.p 6.

- Ministre de finances ,Direction Générale des Impôts, Rapport annuel sur le contentieux fiscal(Diw) anné 2012, p2 .

- Ministre de finances ,Direction Générale des Impôts, Rapport annuel sur le contentieux fiscal(Diw) anné 2013, p2 .

ما يلاحظ على معطيات الجدول هو أنه على الرغم من التراجع السنوي المسجل في عدد الشكاوى لكنه يبقى دون مستوى ما كانت تستهدفه الإجراءات السابقة للتقليل من عدد المنازعات، و في محاولتهم تشخيص الظاهرة أرجعها المشرفون على تسيير الإدارة الضريبية إلى مجموعة من الأسباب، نوجزها في الآتي:³

أ- **الأسباب الإجرائية:** تعود إلى عدم إلتزام أعوان مصالح الإدارة الضريبية بالإجراءات المحددة من طرف التشريع الضريبي عند تصفية الضريبة و تبليغها للممول، و تجلت أبرز مظاهر عدم الإلتزام في:

¹ قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 40 .

² قانون المالية لسنة 2007، مرجع سابق، المادة 49 المعدلة للمادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ Ministre de finances ,Direction Générale des Impôts, La conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale, 2009.p 3.

- بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، ص 197.

- أ- الأسباب المرتبطة بإصدار الجداول: تمثل أبرز هذه الأسباب فيما يلي:
- إصدار الورد الضريبي دون إشعار المكلف بأن تصريحاته كانت محل تصحيح، و عدم منحه الأجل الممنوح له قانونا لإبداء ملاحظاته حول هذه التصحيحات؛
 - إصدار الورد الضريبي قبل انتهاء الأجل القانوني الممنوح للممول للرد على التسويات الضريبية؛
- أ-ب- الأسباب المرتبطة بإجراءات تبليغ الممولين: يمكن إيجاز هذه الأسباب في الآتي:
- خلو التبليغات الخاصة بالتصحيحات الضريبية من أسماء و عناوين الممولين بالضريبة أو إرسالها إلى عناوينهم القديمة بدل عناوينهم الجديدة؛
 - تبليغ الممولين بالتصحيحات عن طريق البريد العادي بدل البريد المضمون كما يقتضيه التشريع؛
 - عدم تحرير التبليغ النهائي للممول تبعا لما تقتضيه الأحكام قانون المالية، أو تضمينه تسويات جديدة دون منحه الوقت الكافي لإبداء ملاحظاته حولها؛
 - استغلال المعلومات التي تتوفر للإدارة الضريبية في القيام بتسويات ضريبية دون إعلام الممول بمصدرها أو قيمتها؛
- أ-ج- الأسباب المرتبطة بالتسويات: يمكن تلخيص ما قدم من أسباب في هذا المجال في الآتي:
- التناقض بين التسويات المبلغة إلى الممول و التسويات المضمنة في الورد الضريبي؛
 - تطبيق عقوبات الوعاء المتعلقة بالتهرب الضريبي دون تبليغ الممول بذلك؛
 - عدم إرسال ميثاق الممول بالضريبة في حالة التحقيق في المحاسبة؛
 - إنجاز عملية التحقيق المحاسبي خارج مقر المؤسسة الاقتصادية دون تقديمها لطلب بذلك؛
 - إصدار الورد الفردي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي باسم الشركة بدلا من أسماء الشركاء في شركات الأشخاص.
- ب- الأسباب المرتبطة بتأسيس الضريبة: تعود إلى ارتكاب أخطاء عند تأسيس وعاء الضريبة خاصة أثناء عمليات الرقابة و أبرز مظاهر هذه الأخطاء:
- ب - أ- نقص التدقيق في الإثباتات و اعتماد التقدير الجزافي: تلخصت الأسباب المرتبطة بهذا المجال في:
- إعداد الحساب المالي في التبليغ دون منح الممول حق الرد على الملاحظات و المبالغ المدرجة فيه؛
 - غياب الدقة فيما يتعلق بالإثباتات المطلوبة من طرف المحققين في المحاسبة؛
 - اعتماد التقدير الجزافي و تطبيق هوامش ربح تقديرية مع أن محاسبة الممول لم تُرفض؛
 - تطبيق معدلات ضياع في المواد الأولية دون إجراء تجارب إنتاجية عملية؛
- ب-ب- نقص التدقيق في الحسابات: تجلت أسباب هذا النقص في التالي:
- عدم مطابقة تأسيس الحساب المادي و الحساب المالي لما تقتضيه تعليمات المديرية العامة للضرائب؛
 - التأسيس السيئ لميزانية الصندوق الخاصة و الشاملة في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛
 - الخلط بين الحسابات البنكية الشخصية و الحسابات البنكية التجارية، في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛
 - استغلال الحسابات الجارية البريدية و البنكية دون التحقق من طبيعة المبالغ المسجلة عليها، عند تعلق الأمر بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛

ب-ج- نقص الدقة في تقييم العقارات: حيث يتم إعادة تقييم العقارات دون الأخذ بعين الاعتبار تكلفة إنجازها. و بحسب تشخيص المشرفين على الإدارة الضريبية، فإن أسباب تزايد النزاع الضريبي لا تتعلق بقصور و ضعف في التشريع، و إنما تعود في الأساس إلى عدم التزام أعاون الادارة الضريبية بالقواعد القانونية لتأسيس الضريبة و عدم احترامهم للإجراءات الشكلية المتعلقة بتبليغ الممول بالضريبة، و هي سلوكات تسهم في افتقاد النظام الضريبي لفعاليتها، و تضفي مزيدا من الثقل على بيئة الأعمال.

إن التضخم في عدد المنازعات الضريبية يكشف أن هناك خللا في البنية الضريبية للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه سيتسبب في تحميل الإدارة الضريبية و المؤسسات الاقتصادية مزيدا من التكاليف الاضافية؛ ما يرفع من تكلفة الامتثال الضريبي للمؤسسات لا سيما المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، التي لا تسمح لها قدراتها المالية بتحمل مثل هذه التكاليف الإضافية. و لكن لا يجب ربط الظاهرة كلياً بممارسات أعاون الادارة الضريبية، فتضخم قضايا المنازعات الضريبية يعود إلى جملة من الأسباب الأخرى أبرزها:

- إرتفاع عبء الضريبة وعدم إستقرار القانون الضريبي: إن الضرائب بمختلف أنواعها خاصة الضرائب على الدخل، و بسبب الاحساس بعبئها تكون مصدرا لكثير من المنازعات بين الممولين و الإدارة الضريبية، لا سيما إذا أكثرت هذه الأخيرة من التدخل في شؤون الممولين. كما أن تميز قوانين الضرائب عن غيرها من القوانين بخضوعها المستمر للتعديل و التبديل، يؤدي إلى تعدد النصوص التشريعية و تعقدها و صعوبة تفسيرها و تطبيقها، و جهل المكلفين لكثير منها؛

- تفسيرات الإدارة الضريبية للقوانين: إن قيام الإدارة الضريبية بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يترأى لها يدفع الممولين إلى مقاومتها، و من ثم نشوء المنازعات الموضوعية التي تخضع لتقدير أعاون و مسؤولي الإدارة الضريبية؛

- تجاهل خصوصيات القانون الضريبي: يؤدي إلى كثرة المنازعات القانونية التي تدور حول تطبيق القوانين الضريبية بسبب تجاهل كل من المشرع و الفقه الضريبي و القضاء لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة، فأحيانا يطبق على القضايا الضريبية (فيما لم يرد بشأنه نص ضريبي) أحكام القانون الخاص على إعتبار أن القانون الضريبي هو قانون خاص، و أحيانا أخرى تطبق أحكام القانون العام استنادا على أن القانون الضريبي ماهو إلا فرع من فروع هذا القانون مثله مثل التشريعات الإدارية، و قد يُعترف أحيانا بما للقوانين الضريبية من استقلال خاص. و قد ترتب على هذا التناقض تعدد تفسيرات نصوص القوانين الضريبية و تنوع الأحكام، مما أدى إلى صعوبة الوصول مقدما إلى الحلول الواجبة الإلتباع، و هو الأمر الذي نجم عنه عدم استقرار المعاملات بين الادارة الضريبية و الممولين.¹

هذه العوامل تؤكد ان أسباب المنازعات الضريبية متعددة و لا تتوقف على سلوكات أعاون الادارة فقط، و من ثم فإن الحد من الظاهرة يحتاج إلى تدابير تطال تنظيم الإدارة الضريبية و مواردها البشرية و تشريعاتها المختلفة.

2- تعدد الإجراءات و طول آجال الفصل في النزاعات: نتج عن تعدد الهيئات و اللجان المؤهلة للفصل في النزاعات، تعددا في إجراءات التنازع إضافة إلى طول فترة البت في النزاعات:

¹ شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضريبة، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص 37.

الفصل الرابع: كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

أ- آجال الفصل في النزاعات: يمكن تلخيص الآجال الممنوحة بموجب التشريع الضريبي الجزائري لمختلف الهيئات الإدارية المؤهلة للفصل في النزاعات في الجدول التالي:

الجدول رقم (47): آجال الفصل في المنازعات الضريبية بحسب الهيئات المختصة بمقتضى التشريع الضريبي الجزائري.

الهيئة	أجل الفصل في الشكاية
مديرية المؤسسات الكبرى	- ستة (06) أشهر تمتد إلى ثمانية(08) أشهر بالنسبة للمنازعات التي تستدعي أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.
المديرية الولائية للضرائب	- ستة (06) أشهر تمتد إلى ثمانية(08) أشهر بالنسبة للمنازعات التي تستدعي أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية.
مركز الضرائب	- أربعة أشهر.
المركز الجوي للضرائب	- أربعة أشهر و تقلص إلى شهرين بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة.
لجان الطعن المختلفة	- أربعة أشهر.
المنازعات القضائية	- الأجل غير محدد.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على قانون الإجراءات الجبائية، 2015، المود 70-91.

قد تبدو الآجال الممنوحة لمختلف الهيئات للفصل في النزاعات معقولة من الناحية النظرية، لكن واقعيا يعرف الفصل في النزاعات فترات أطول في ظل عدم إلتزام الإدارة بالاجراءات و الآجال القانونية كما أسلفنا الذكر، ما تسبب في تزايد عدد الطعون بإعتراف المشرفين على هذه الإدارة، إضافة إلى عدم وجود أجل محدد للفصل في المنازعات القضائية. وكلما تزايد أجل الفصل في النزاعات تزايدت الإجراءات و تزايدت معها كلفة الامتثال الضريبي للمؤسسات الاقتصادية.

ب- أداء الإدارة الضريبية في معالجة الشكاوى: مع المآخذ السابقة تشير تقارير المديرية العامة للضرائب إلى أن هناك تحسن مستمر في نسبة معالجة الشكايات و احترام الآجال القانونية كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (48): تطور معالجة المنازعات الضريبية في الجزائر في الفترة 2002-2013.

السنوات	عدد الشكاوى	نسبة المعالجة(%)	الباقي(%)	نسبة احترام الآجال القانونية(%)	نسبة القبول الكلي أو الجزئي(%)
2002	138.022	79	21	50	62
2003	133.598	82	18	41	45
2004	115.792	88	12	63	40
2005	105.201	88	12	68	42
2006	102.634	89,31	10,69	76	39
2007	109.411	98,23	10,77	91	37,84
2009	99.119	86,44	13,56	81,55	40,26
2010	87.090	83,86	16,14	75,54	40,26
2011	83.544	71,70	28,3	75,05	42,96(س1)
2012	72.388	82,64	17,36	71,86	45,48
2013	71.718	84,50	15,5	73,12	46

Source : - Algérie, Ministre de finances ,Direction Générale des Impots, Rapport annuel sur L'activité des Diws en matière de contentieux fiscal ,2007.p 12.

- Algérie, Ministre de finances ,Direction Générale des Impots, La Lettre de la DGI n :64. 2011.p 6.

- Ministre de finances ,Direction Générale des Impots, Rapport annuel sur le contentieux fiscal(Diw) anné 2010-2013

ج- بنية المنازعات الضريبية: إن ما يميز تركيبة المنازعات الضريبية في الجزائر أن غالبيتها تعود إلى الممولين التابعين للمديريات الولائية للضرائب، و بالتالي لأصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كما توضحه معطيات الجدول التالي:

الفصل الرابع: كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

الجدول رقم (49): تركيبة المنازعات الضريبية في الجزائر.

	طعون إدارية	لجان الطعن	طعون قضائية	طعون مساعدات	المجموع	(%) من اجمالي الشكايات
المديريات	83.093	11.923	3.327	28.327	126.670	99,50
الولاية	87.090	21.992	7.881	28.578	145.541	99,54
نسبة التطور(%)	4,81	84.45	136,88	0,08	-	-
مديرية	438	65	9	128	640	0,50
المؤسسات	456	77	24	115	672	0,46
الكبرى	4,10	18,46	166,67	10,15 -	-	-
نسبة التطور(%)	83.531	11.988	3.336	28.455	127.310	100
المجموع	87.546	22.069	7.905	28.693	146.213	100
الكلي						

المصدر: تم أعداد الجدول بناء على:

- Algérie, Ministre de finances, Direction Générale des Impôts, La Lettre de la DGI n :64. 2011.p 6.

الملاحظ ان نسبة الطعون التي تعود إلى المديريات الولاية للضرائب لا تقل عن 99%، ما يعني أن معظمها يعود إلى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة. و النتيجة هي أن هذه المؤسسات هي الأكثر تضررا من أي نقص يشوب المنازعات الضريبية في الجزائر و التي سبقت الإشارة إلى جزء منها فيما سبق، و هذا لا يمثل عاملا محفزا لإستثمارات هذا النوع من المؤسسات، خاصة و أن 95%¹ من المنازعات تتسبب فيها مفتشيات الضرائب التي هي أهم حلقة في سلسلة النظام الضريبي، كونها المتعامل المباشر مع الممول بالضريبة و الهيئة المسؤولة عن التطبيق العملي للتشريع الضريبي.

(د) تدابير تفعيل معالجة النزاعات الضريبية: من التدابير المطلوب العمل بها فيما يتعلق بالطعون في فرض الضرائب و الرسوم من أجل التقليل من مجال التنازع الضريبي، و التي أوصى بها خبراء صندوق النقد الدولي لضمان شفافية المالية العامة، نذكر:

(د-أ)- تيسير إطلاع الممولين بالضريبة على الإجراءات التنظيمية و الإدارية: بما في ذلك نظام المراجعة الإدارية للقرارات، و تمكينهم من حق التظلم أمام سلطة قضائية مستقلة، و تضمين التعديلات في اقرارات المكلفين بشروح واضحة و كاملة بشأن أسباب تلك التعديلات، و إن كانت هذه الحقوق موجودة واقعا في معظم الدول لكنها تبقى في الكثير منها مجرد نصوص قانونية يشوب تطبيقها الكثير من القصور، و أبرز جوانب ذلك القصور هو عجز نظام التظلم الإداري عن توفير الضمانات الوقائية ضد التقديرات الإدارية الجزافية، و إبقاء الإدارة الضريبية ضمن حدود القانون. و يجب النظر في الطعون المتعلقة بالإلتزامات الضريبية في الوقت المناسب؛

(د-ب)- إيجاد آليات محايدة للطعن والتقاضي: و ذلك عند اعتراض الممول على القرارات الناتجة عن عملية الاعتراض الإداري، و يشمل ذلك عملية قضائية كاملة من خلال نظام المحاكم للفصل في المسائل المتعلقة بالتفسير القانوني. و يجب أن تكون عملية التظلم سهلة و غير مرهقة، و أن يفصل في الطعون في الوقت المناسب، و أن تكون جميع القرارات كتابية مع ضمان السرية لجميع أطراف النزاع. فضلا عن ضرورة وضوح الاطار القانوني و التنظيمي بشأن استرداد الدين الضريبي المتنازع عليه، و أن يصمم هذا الاطار بالشكل الذي يحول دون لجوء الممولين بالضريبة لتأجيل دفع الضريبة من خلال الاعتراضات أو الطعون التي لا يُقصد بها غير التسوية. وتشتد عددًا من الدول أداء مدفوعات تصل إلى نصف المبلغ المستحق. و في حالة اثبات عدم استحقاق الضريبة عند الفصل في الطعن ينبغي رد هذه المبالغ مضافا إليها الفوائد المستحقة.²

¹ Algérie, Ministre de finances ,Direction Générale des Impôts, Rapport annuel sur L'activité des Diws en matière de contentieux fiscal ,2007.p 12.

² صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، مرجع سابق، ص 46.

المبحث الثالث: صلاحية النظام الضريبي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

يساهم النظام الضريبي العام الذي تنشط فيه المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بشكل كبير في تهيئة بيئة الأعمال المناسبة لتشجيع الاستثمار في هذه المؤسسات، فمؤشر سهولة دفع الضرائب¹ يعد أحد المؤشرات الفرعية العشرة المعتمدة من طرف البنك الدولي لتقييم مناخ الأعمال، و الذي سنعتمد على منهجيته في محاولة الوقوف على مدى قدرة النظام الضريبي العام في الجزائر على توفير المناخ الضريبي المشجع لإستثمارات هذه المؤسسات من خلال العنصرين التاليين:

- المطلب الأول: تطور مؤشر دفع الضرائب في الجزائر؛

- المطلب الثاني: التقييم العام للمناخ الضريبي في الجزائر، و تدابير اصلاحه.

المطلب الأول: تطور مؤشر دفع الضرائب في الجزائر.

يتم تقييم مؤشر سهولة دفع الضرائب من خلال ثلاث مؤشرات فرعية تتعلق بعدد التعاملات السنوية للممول مع الإدارة الضريبية، و الوقت الذي يستغرقه في تعامله معها، و ما تستهلكه الضرائب و الرسوم من أرباحه، و هو ما نحاول إسقاطه على النظام الضريبي الجزائري من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: مؤشر عدد مدفوعات الضرائب في الجزائر؛

- الفرع الثاني: مؤشر الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية في الجزائر؛

- الفرع الثالث: مؤشر إجمالي الضرائب من الأرباح في الجزائر.

الفرع الأول: مؤشر عدد مدفوعات الضرائب في الجزائر.

يشمل مؤشر عدد الضرائب المدفوعة سنويا عدد مرات التردد على السلطات المعنية لسداد الضرائب المستحقة أو الاشتراكات الالزامية على المؤسسة خلال العام.

أولا. التدابير المتخذة في الجزائر للتقليل من عدد مدفوعات الضرائب: أبرز ما عرفه التشريع الضريبي في هذا الإطار:

1- إلغاء ضريبة الدفع الجزائي²، و الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأملاك المبنية و غير المبنية المحققة من طرف الخواص³.

2- إحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذي وحد ضريبة الدخل الإجمالي و الضريبة على النشاط المهني و الضريبة على القيمة المضافة التي كانت تخضع لها فئة المكلفين التابعين للنظام الجزائي في ضريبة وحيدة، قبل أن تمتد إلى الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات بداية من سنة 2015؛

¹ يقيس مؤشر دفع الضرائب الذي تم استحداثه منذ 2006 مدى مرونة أو جمود أنظمة تحصيل الضريبة المفروضة والسياسة الضريبية المعمول بها في الدول التي يشملها المؤشر من خلال تقييم المعدلات المفروضة وآليات السداد الادارية والاجرائية، ويتكون من ثلاث مؤشرات فرعية أخرى هي: - مؤشر عدد الضرائب المدفوعة سنويا وتشمل عدد مرات التردد سنويا على السلطات المعنية لسداد الضرائب المستحقة أو الاشتراكات الالزامية على الشركة خلال العام - مؤشر العدد المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية في مجال اعداد ملف المحاسبة الضريبية وسداد كل من ضريبة أرباح الشركات، ضريبة المبيعات (القيمة المضافة) واشتراكات الضمان الاجتماعي بما في ذلك الضرائب على الأجور والرواتب الخاصة بالعمالين بالشركة معبرا عنها بعدد الساعات سنويا - مؤشر نسبة إجمالي الضرائب والاشتراكات الالزامية المستحقة الدفع الى إجمالي الأرباح التجارية .

ويستعرض مؤشر دفع الضرائب والتغيرات والاصلاحات التي تشهدها كل دولة في هذا المجال، كما يسجل الاشتراكات الاجبارية التي يتعين على شركة متوسطة الحجم سدادها أو استقطاعها في سنة ما. وكذا الاجراءات التي تمثل عبئا على هذه الشركة اداريا في سداد الضرائب والاشتراكات المفروضة عليها.

² الجزائر، وزارة المالية، القانون 16/05 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 (ج ر 85 لسنة 2005).

³ قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق، المادة .

ثانيا. وضعية الجزائر في مؤشر عدد مدفوعات الضرائب السنوية: عرفت الجزائر بخصوص هذا المؤشر منذ إحدائه سنة 2006 الوضعية التالية:

الجدول رقم (50): و وضعية الجزائر بالنسبة لمؤشر عدد مدفوعات الضرائب السنوية في الفترة 2006-2016 .

السنوات	عدد مدفوعات الضرائب سنويا	السنوات	عدد مدفوعات الضرائب سنويا
2006	41	2011	29
2007	41	2012	29
2008	29	2013	29
2009	29	2014	29
2010	29	2015-2016	27

المصدر: البنك الدولي، تقرير بيئة الأعمال 2013، ص 69 - تقارير مؤشر سهولة دفع الضرائب للسنوات 2006-2016 تبرز معطيات الجدول مايلي:

1- عرفت الجزائر تراجعاً في عدد مدفوعات الضرائب السنوية بين سنتي 2006 و 2008، إذ انخفضت من 41 إلى 29 غير أنها لم تسجل أي تحسن إلا بداية من سنة 2015. و يبقى عدد المدفوعات بعيداً عن المعدل المتوسط المسجل سنة 2016 في منطقة الشرق الأوسط و شمال افريقيا المقدر بـ 20,9 دفعة سنويا، و أيضاً عن المعدل المتوسط المسجل في دول منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية المقدر بـ 11,2 دفعة سنويا.¹

2- إن ثبات عدد المدفوعات السنوية منذ 2008 و إلى غاية 2014 يعني قصور التدابير المتخذة في التقليل من عدد مرات التردد على المصالح الضريبية.

للإشارة فإن عدد مرات التعامل محسوبة على أساس ما هو منصوص عليه في التشريعات الضريبية، لكن عملياً فإن ما سبقت الإشارة إليه من جوانب القصور التي تطبع التنظيم الفني للضريبة و المنازعات و الرقابة و طول و تعقد الإجراءات سيرفع من عدد مرات التعامل مع الإدارة الضريبية إلى حد يفوق بكثير ما تشير إليه هذه التقارير، و هو ما سيزيد من كلفة الامتثال الضريبي.

الفرع الثاني: مؤشر الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية في الجزائر.

يقيس هذا المؤشر الوقت المستغرق في تعامل المؤسسات مع الإدارة الضريبية في مجال إعداد ملف المحاسبة الضريبية و سداد كل من ضريبة أرباح الشركات، ضريبة المبيعات (القيمة المضافة)، اشتراكات الضمان الاجتماعي، و الضرائب على الأجور و الرواتب الخاصة بالعاملين بالشركة، معبراً عنه بعدد الساعات سنويا.

أولاً. التدابير المتخذة في الجزائر لتقليص وقت التعامل مع الإدارة الضريبية: عرفت الجزائر العديد من التدابير في هذا المجال، مست الجانب التشريعي و الجانب التنظيمي للإدارة الضريبية.

1- على مستوى التشريع الضريبي: تمثلت أبرز التدابير في هذا المجال في الآتي:

أ- تبسيط إجراءات تسديد الضريبة: من الإجراءات المتخذة في هذا الإطار:

¹ WORLD BANK, doing business 2016, economy profile : Algeria, p 67.

- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير بيئة أداء الأعمال في الدول العربية، 2016، ص 20.

- تبسيط إجراءات تسديد الضريبة على أرباح الشركات عبر إلغاء الجداول، ليصبح المكلفون المعنيون بالضريبة هم من يقومون بأنفسهم بعملية التصفية و التصريح و الدفع التلقائي للتسبيقات المؤقتة الثلاث عن طريق التصريح الشهري و تسديد رصيد التصفية¹؛
- تأسيس طريقة الدفع الفصلي للحقوق المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على القيمة المضافة و الضريبة على النشاط المهني بالنسبة للمكلفين التابعين لنظام التصريح المراقب أو النظام المبسط.² قبل أن يلغى هذين النظامين بداية من 2015، و كذا الضريبة الجزافية الوحيدة منذ تأسيسها قبل أن يجيز قانون المالية لسنة 2015 إمكانية تسديدها كلياً في دفعة واحدة³؛
- إمكانية تقسيط حقوق التسجيل و الرسم على الشهر العقاري، المستحقة عند إعداد عقود منح الامتياز على أملاك الدولة في إطار تطوير الاستثمار⁴؛
- تأسيس تخفيض جزائي في حدود 10% بالنسبة للنفقات غير المبررة المصرح بها من قبل الخاضعين للضريبة تبعاً لنظام التصريح المراقب⁵؛
- جدولة الديون الضريبية.

(ب)- تقليص إجراءات استرداد الضريبة على القيمة المضافة: بسبب تعقد الإجراءات، و طول مسار استردادها نتيجة اتخاذ القرار بشأنه على مستوى الإدارة المركزية، بلغ معدل آجال استرداد الضريبة على القيمة المضافة سنة و نصف، غير أنه بداية من 2008 أصبحت معالجة الطلبات و أخذ القرار بشأنها تتم على المستوى المحلي عند عدم تجاوز طلبات الاسترداد السقف المحدد من قبل التشريع، فضلاً عن تبسيط شروط إيداع الطلب، و قد قلصت هذه التدابير من آجال الاسترداد الى ستة أشهر بإستثناء الطلبات التي تتطلب رقابة معمقة⁶؛

(ج)- استحداث المحررات الجبائية: تسعى المؤسسات الاقتصادية دوماً إلى الحفاظ على استقرار وضعيتها الضريبية لتفادي الانعكاسات السلبية على وضعيتها المالية في حالة وقوعها في أخطاء تتعلق بتفسير القوانين الضريبية أو موقف الإدارة الضريبية إزاء وضعية ضريبية معينة، لذلك تحاول المؤسسات عادة قبل الشروع في أية عملية استثمار طلب رأي الإدارة الضريبية حول الوضعية الضريبية للمشروع، ليكون بمثابة حماية قانونية للمؤسسة حيال أي تعديل من قبل الإدارة الضريبية. و قد تم إدراج هذا الضمان من قبل التشريع الجزائري في قانون المالية لسنة 2012 تحت مسمى "المحرر"⁷ و يتضمن رداً مكتوباً من الإدارة الضريبية على طلب المؤسسة حول وضعيتها أو موقفها حيال القانون الضريبي أو أحد نصوصه، و تلتزم الإدارة بالرد في أجل أربعة أشهر، و في حالة عدم اقتناع الممول بالرد الأولي للإدارة الضريبية منحه التشريع إعادة طلبه مرة ثانية في غضون شهرين قصد مراجعة الإدارة للرأي الصادر عنها.

¹ قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 20...

² نفس المرجع، المادتان 22، 78 .

³ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 15.

⁴ قانون المالية لسنة 2006، مرجع سابق، المادة 28.

⁵ قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق، المادة .

⁶ الجزائر، وزارة المالية، وزارة المالية - خمسون سنة من الإنجاز-، 2013، ص 102-103. متاح بالموقع الإلكتروني لوزارة المالية.

⁷ مصطلح المحرر مصدره الكلمة اللاتينية (resriptum) الذي يعني الرد المكتوب من طرف الإمبراطور على سؤال أحد القضاة و المتعلق بالقانون.

و يمثل المحرر الجبائي ضمانا مهما للمستثمرين المحليين و الأجانب و عاملا مهما في تعزيز الوعي الضريبي، غير أنه تم قصر منح هذا الضمان على المؤسسات التابعة لمجال اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى فقط، ما يعني حرمان المؤسسات الصغيرة و المتوسطة منه؛

(د)- تبسيط إجراءات المنازعات: تمثل أبرز ما تم اتخاذه من تدابير في هذا المجال فيما يلي:

- توحيد و تنسيق الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية التي كانت تتباين بحسب طبيعة الضريبة، من خلال إصدار قانون الإجراءات الجبائية لجمع كل القواعد المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية؛
- توحيد الإجراءات النزاعية بين الضرائب المباشرة و باقي الأصناف الأخرى من الضرائب و المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 و 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية؛
- تقليص آجال تقديم الشكاوى بخصوص الضريبة الجزائرية الوحيدة إلى (06) أشهر بدلا من سنتين؛
- إعادة النظر في معايير تحديد اختصاصات لجان الطعون المختلفة¹؛
- إلغاء إلزامية تقديم مستخرج من جدول الضرائب المصفى بالنسبة لطلبات شطب السجل التجاري و استبداله بشهادة الوضعية الجبائية.²

2- على مستوى الإدارة الضريبية: شملت التدابير المتخذة في هذا المجال ما يلي:

(أ)- تنظيم الإدارة الضريبية وعصرنتها: قصد تمكين الإدارة الضريبية من تعبئة الموارد المالية في ظل تقديم خدمة عمومية أفضل و أسهل للمواطنين و المؤسسات، انصبت الجهود حول محاولات تكييفها مع التحولات التي يعرفها عالم الأعمال و جعلها إدارة قادرة على تجسيد التشريع الضريبي بشكل يلائم تنمية الاستثمار، و من ثم المشاركة بفعالية في حركية النمو الاقتصادي، و تمثلت أبرز تدابير تحقيق ذلك في العمل على:

(أ)- تحسين أساليب تسيير الإدارة الضريبية: منذ الإصلاح الضريبي لسنة 1991 كان هناك توجه نحو مزيد من الاستقلالية في تسيير المصالح الضريبية المحلية (الولائية و الجهوية) و من ثم التوجه نحو نظام اللامركزية من خلال:

- تفويض سلطة القرار إلى من لهم احتكاك مباشر مع الممولين، و هو ما يضمن السرعة في اتخاذ القرارات و تكييفها مع السياق المحلي؛

- انخراط أكثر للمسؤولين المحليين في صنع القرار و الاحساس بالمسؤولية من خلال لامركزية إصدار الضرائب، توسيع نطاق اختصاصهم في مجال المنازعات الضريبية، استرداد الضريبة على القيمة المضافة، و الرقابة الضريبية و غير ذلك. و قد و صلت حدود اختصاص المسؤولين المحليين إلى التكفل بـ 90% من الملفات النزاعية و 80% من حالات استرداد الضريبة على القيمة المضافة.³

و يساهم هذا التوجه نحو محلية التسيير و القرار في تقليص وقت التعامل مع الإدارة، و تخفيض كلفة الامتثال الضريبي.

(ب)- إعادة تنظيم المصالح الضريبية : عرفت الإدارة الضريبية التحولات التالية:

¹ قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق، المواد 43، 39-5، 41.

² قانون المالية التكميلي لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 39.

³ الجزائر، وزارة المالية، وزارة المالية (خمسون سنة من الإنجاز)، مرجع سابق، ص 95.

- من خلال الاصلاح الضريبي لسنة 1991: بدأت العملية منذ الاصلاح الضريبي لسنة 1991 و شملت هذه العملية ادماج المصالح العمليائية، حيث لم تعد مفتشيات الضرائب مهيكلة بحسب نوع الضرائب(مفتشيات الضرائب المباشرة، مفتشيات الضرائب غير المباشرة، و مفتشيات التسجيل و الطابع)، فهذه الهيكلة لم تسمح بتسيير أحسن للضريبة بالنسبة للخزينة العمومية و المؤسسات على السواء. و قد استند التنظيم الجديد على مهام الإدارة الضريبية و نظم مصالحها على أساس(الوعاء، التحصيل، الرقابة، و المنازعات)، و تبعاً لمعيار الملف الجبائي الواحد.
- من خلال قانون المالية لسنة 2002: من أجل تبسيط التواصل و تقديم خدمات تتناسب مع خصوصيات نوع و حجم المؤسسات، فقد كانت الإدارة الضريبة موضوعاً لهيكلة جديدة لمصالحها من خلال إستحداث:
- مديرية المؤسسات الكبرى:¹ لتسيير الملفات الضريبية للمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري، الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها مائة مليون دينار، الشركات البترولية، و الشركات التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر. و كان الهدف من إنشائها هو تحديث و تبسيط الإجراءات، تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة المحاور الجبائي الوحيد، و وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة.
- و قد ارتفع عدد المؤسسات التابعة لهذه المديرية من 954 مؤسسة عند افتتاحها سنة 2006 إلى 2113 مؤسسة في شهر ماي 2012، و تطورت حصيلة الضريبة العادية المحققة من طرفها من 265 مليار دينار سنة 2006 إلى 546 مليار دينار سنة 2011²؛
- مركز الضرائب: لتسيير الملفات الضريبية و تحصيل الضرائب المستحقة من المؤسسات المتوسطة الحجم، و تم إحداث المركز بهدف تقديم خدمة نوعية و تطوير شراكة جديدة مع الممولين قائمة على التواجد، الاستماع، الاستجابة، و المعالجة السريعة لكل الطلبات المقدمة من قبلهم، وليكون المحاور الضريبي الوحيد لهم؛
- المركز الجواربي للضرائب: لتسيير الملفات الضريبية و تحصيل الضرائب المستحقة لفئة واسعة من المؤسسات الصغيرة والمصغرة الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكان الهدف من إحداثه ضمان تقديم خدمة نوعية للممولين عن طريق تبسيط و تنسيق و تحديث الإجراءات، وليكون المحاور الضريبي الوحيد للممولين في علاقتهم مع الإدارة الضريبية، إذ يضع تحت تصرفهم هيكلًا ضريبياً وحيداً يتولى القيام بجميع مهام المفتشيات و القباضات.³
- هذه التغييرات التنظيمية التي عرفتها الهياكل الضريبية كانت تستهدف تبسيط و تقليل الإجراءات الضريبية وجعلها في متناول الممولين، لتمكينهم من القيام بواجباتهم الضريبية بأيسر و أقصر السبل، و بأقل كلفة إمتثال ضريبي ممكنة.
- ب)- تطوير المنظومة المعلوماتية: اقتضت التغييرات التنظيمية التي عرفتها الإدارة الضريبية في ظل التطور الهائل لتكنولوجيا المعلومات، ضرورة إنشاء منظومة معلوماتية و تم تحديد مبادئها التوجيهية و أهدافها الاستراتيجية في:
- ب-أ)- تحسين فهم المادة الضريبية: من خلال العمل في مجالات التحسين المختلفة بما في ذلك إنشاء قاعدة بيانات وطنية يتم أثارؤها بالمعلومات الضريبية الداخلية و الخارجية.

¹ تم إحداثها بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 و تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006.

² وزارة المالية - خمسون سنة من الإنجاز-، مرجع سابق، ص 98-100.

³ نفس المرجع، ص 100-101.

ب-ب)- تقديم أفضل خدمة للممولين بالضريبة و الشركاء: و هو الرهان و الهدف الأساسي لهذه المنظومة، على أن يُتابع تحقيقه في مجال إعلام و توعية الممولين بالضريبة، تحسين و تعميم الاستقبال، تبسيط الإجراءات لتسهيل فهم و دفع الضرائب، و إستخدام التكنولوجيات الجديدة لمعالجة المعلومات و تطوير خدمات هاتفية و إلكترونية جديدة (الإنترنت، التصريحات عن بعد، مركز المكالمات الهاتفية، مكاتب الاستقبال).

ب-ج)- وضع استراتيجية لدعم النظام المعلوماتي الجديد: تقوم على الدعم القوي للاستفادة من الفرص التي تتيحها التكنولوجيات الجديدة للإعلام و الاتصال بما في ذلك¹:

- إنشاء مشروع عقد برنامج دعم الإصلاح الإداري و تعصير المديرية العامة للضرائب، بهدف إقتناء الحل البرمجي و الخدمات لتنفيذه(لصالح مخطط النظام المعلوماتي المستقبلي الذي سيتم تطبيقه في مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب و مديريةية المؤسسات الكبرى و الهياكل المركزية و اللامركزية)؛
- توظيف الخبرة من أجل وضع تدابير خاصة بالتصريحات الضريبية عن بعد لصالح مديريات المؤسسات الكبرى، و التي دخلت حيز التطبيق منذ جوان 2013؛

- الترقية الجبائي، فترقيم الممولين بالضريبة أصبح يعتمد أساسا على رقم التعريف الجبائي (NIF).²

ب-د)- تقليص آجال معالجة المنازعات الضريبية: حيث اعتبر كهدف استراتيجي للإدارة الضريبية من أجل استيعاب التدفق المتزايد لعدد الشكاوى، لذا عملت على تبسيط الإجراءات النزاعية لتحسين آجال المعالجة، توسيع مبدأ لامركزية القرارات النزاعية، و توسيع تفويض الفصل في النزاعات.³

ب-ه)- تقليص آجال التحقيق في المحاسبة في مقر المؤسسة: فقد تم تخفيض الآجال القصوى للتواجد في المؤسسات خلال عمليات التحقيق في المحاسبة إلى⁴:

- ثلاثة أشهر بدلا من أربعة أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 1.000.000 دج السنوي، و باقي المؤسسات عند عدما تجاوز رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج؛
- ستة أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 5.000.000 دج السنوي، و باقي المؤسسات عند عدما تجاوز رقم أعمالها السنوي 10.000.000 دج؛
- تسعة أشهر بدلا من سنة بالنسبة لبقية المؤسسات الأخرى.

3- تنمية الموارد البشرية وتأهيلها لتقديم خدمة أفضل للممولين: تركزت الجهود حول المجالات التالية:

أ)- التكوين: من أجل تنمية الموارد البشرية تم اعتماد سياسة تكوين تعتمد على التكوين الأساسي الإلزامي للموظفين، التكوين المتواصل للمستخدمين الذين هم في الخدمة، و التكوين المتطور في اطار التعاون الدولي.⁵

ب)- أخلاقيات المهنة: بسبب الصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مجال اقتطاع التمويلات اللازمة للخزينة العمومية و مكافحة التهرب الضريبي، فمن الطبيعي أن تنجز مهامها في ظل الإلتزام الصارم بالقواعد التنظيمية

¹ وزارة المالية (خمسون سنة من الإنجاز)، مرجع سابق، ص 96..

² قانون المالية لسنة 2006، مرجع سابق، المادة 41.

³ وزارة المالية، وزارة المالية (خمسون سنة من الإنجاز)، مرجع سابق، ص 102.

⁴ قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق المادة 20-5.

⁵ وزارة المالية، وزارة المالية (خمسون سنة من الإنجاز)، مرجع سابق، ص 97..

و الأخلاقية من قبل موظفيها، لأنه الكفيل بإرساء الثقة مع الممولين، فترسيخ المعايير الأخلاقية و الشفافية داخل مصالح الإدارة الضريبية يحمي الأموال العمومية و يمنح الثقة للممولين. و في هذا الاطار تم إعداد دليل لأخلاقيات المهنة خاص بموظفي الادارة الضريبية سنة 2006، يتضمن الإلتزامات الواجب التقيد بها أثناء أداء مهامهم.¹ و كانت الغاية من إصدار دليل اخلاقيات المهنة هي ترقية الحماية المهنية لأعوان الادارة الضريبية و إعلام الممولين بالمعاملة التي من حقهم تلقيها من قبل الإدارة الضريبية، و قد يمثل ضمانا و حماية من الوقوع تحت طائلة تعسف و ابتزاز أعوانها و الذي يعد من أهم معوقات الاستثمار.

(ج) - تحسين العلاقة مع الممولين بالضريبة: تقوم العلاقة بين الإدارة الضريبية و الممولين على الشك المتبادل، فأعوان الإدارة الضريبية هم أعوان دولة مطالبون بتطبيق القانون الضريبي حتى إن شكل عبئا كبيرا على الممولين ، و الممولون مطالبون بالإذعان لهذا القانون، ما يجعلهم يشعرون بأنهم ضحايا هذا الإذعان الأبدى، و قد يدفعهم ذلك إلى استعمال كل الوسائل للتهرب من دفع الضريبة. لذلك عملت الادارة الضريبية في الجزائر على²:

- محاولة إنشاء هياكل استقبال تستجيب للمعايير الدولية في هذا المجال، و توفير الظروف المناسبة و المساعدة على تهيئة شروط استقبال مناسبة للممولين مثل ما يحدث في الإدارات الضريبية الحديثة؛
- محاولة تغيير نظرة الممولين للضريبة، من خلال تحسيسهم بأنها وسيلة لتطوير الاقتصاد و ليست وسيلة تعسف من قبل الدولة؛
- وضع نظام ضريبي حديث يتسم بالمرونة و الشفافية حتى يكون جاذبا للاستثمار و ليس طاردا له؛
- تسهيل التواصل مع الممول من خلال وسائل الاتصال المختلفة بما في ذلك الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضريبة؛
- تأسيس نظام جديد للخدمة بعنوان "مرجعية نوعية الخدمة"³؛
- إعداد ميثاق المكلف بالضريبة الذي يمثل وثيقة مرجعية لحقوق و واجبات الممولين ، يتضمنه بصفة موجزة و ميسرة لمجموع القواعد و السلوك المنظمة للعلاقات بين الممولين و الادارة الضريبية.

ثانيا. وضعية الجزائر في مؤشر الوقت المستغرق للتعامل مع الادارة الضريبية: في ظل ما تم إتخاذ من التدابير التي لها علاقة مباشرة بحجم وقت التعامل مع الإدارة الضريبية، عرفت الجزائر بخصوص هذا المؤشر الوضعية الميينة في الجدول التالي:

¹ وزارة المالية، وزارة المالية (خمسون سنة من الإنجاز)، مرجع سابق ، ص 118.

² نفس المرجع، ص 120-122.

³ تمثلت الإلتزامات المعلنة من طرف الادارة الضريبية في هذا المجال في (20) إلتزاما اتجاه الجمهور هي: - الاعلام بكل تغيير يتعلق بشروط الدخول و الاستقبال لدى المصالح الضريبية - تكفل أعوان مؤهلون بالتوجيه نحو المصلحة المعنية - تسهيل إتمام الاجراءات للأشخاص ذوي الحركة المحدودة- استقبال الأشخاص الموجودين في ظروف صعبة بطريقة ملائمة - الاستقبال بلباقة و التعريف باسم محاور المكلف - تسهيل الاجراءات الادارية للمكلفين - السهر على جعل الفضاءات المخصصة للاستقبال و الانتظار مريحة في كل مصلحة جديدة يتم إنشاؤها - احترام السرية و فترات الانتظار - إيلاء الأهمية للرد على المراسلات المكتوبة أو الواردة عن طريق البريد الإلكتروني مع توخي الدقة و الوضوح في تلك الردود - معالجة و دراسة المراسلات في أجل أقصاه (30) يوما - معالجة و دراسة المراسلات الواردة عن طريق البريد الإلكتروني في أجل أقصاه ثلاثة (03) ايام - التكفل بالإتصالات الهاتفية و القيام بدراسة المقترحات و الاستفسارات - الرد على كل الاقتراحات و الشكاوى المتعلقة باحترام الإلتزامات في أجل أقصاه (20) يوما - التقييم السنوي لنوعية الخدمة و اعلام الجمهور بذلك - انجاز استطلاعات للرأي حول نوعية الخدمة(استقبال المكلفين بالضريبة، المراسلات المكتوبة و الالكترونية..الخ) و اعلان و تعليق النتائج على مستوى المصالح الضريبية القاعدية - تدخل سياسة الادارة في مجال الاستقبال ضمن استراتيجية الادارة المتعلقة بالاتصال و التي تقوم على إشراك الموظفين في احترام الإلتزامات - تنظيم الوثائق قصد إفادة المكلفين بالضريبة بمعلومات صحيحة و محبنة حول مرجعية نوعية الخدمة - المراقبة المنتظمة لمدى احترام الإلتزامات بواسطة مؤشرات متابعة التزامات نوعية الخدمة - قيام مسؤولو المصالح القاعدية بصفة منتظمة بتقييم مدى احترام و تطبيق أعوانهم للإلتزامات نوعية الخدمة - القيام بإنجاز حوصلة سنوية بناء على الحواصل السنوية المعدة من طرف مراجع نوعية الخدمة ، و مباشرة إجراءات جديدة تتعلق بتحسين الاستقبال و الخدمات المقدمة.

الجدول رقم (51): وضعية الجزائر بالنسبة لمؤشر الوقت المستغرق في التعامل مع السلطات الضريبية في الفترة 2006-2016 .

السنوات	الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية (ساعة سنويا)		
	الضرائب الأرباح	الضرائب على العمل	أخرى
2006	152	110	189
2007	152	110	189
2008	152	110	189
2009	152	110	189
2010	152	110	189
2011	152	110	189
2012	152	110	189
2013	152	110	189
2014	152	110	189
2015	152	110	189
2016	152	110	123
المجموع			451

المصدر : البنك الدولي، تقارير مؤشر دفع الضرائب للسنوات 2006-2016- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير بيئة أداء الأعمال في الدول العربية، 2016، ص 20.

تبرز متعظيات الجدول بخصوص وضعية الجزائر بالنسبة لهذا المباشر أنه:

1- رغم المساعي المبذولة، فإن وضعية الجزائر بخصوص هذا المؤشر لم تسجل أي تقليص في الوقت المستغرق في تعامل المؤسسات مع مصالح الإدارة الضريبية طيلة الفترة 2006-2015، و ظلت المدة ثابتة في حدود 451 ساعة سنويا قبل أن تنخفض إلى 385 ساعة بحلول سنة 2016؛

2- بالمقارنة بالدول الأخرى نجد أن وقت التعامل مع الإدارة الضريبية في الجزائر يفوق بكثير المعدل المتوسط المسجل خلال سنة 2016 في دول شمال افريقيا و الشرق الأوسط المقدر ب 237.6 ساعة سنويا، و أيضا المعدل المسجل في دول منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و المقدر ب 185,1 ساعة سنويا¹ في ذات السنة.

و هو ما يبرز عدم كفاية التدابير المتخذة لتقليص الوقت المستغرق في تعامل الممولين مع الإدارة الضريبية، لا سيما من خلال العمل على تقليل إجراءات التعامل بين الإدارة و الممولين و تحسين شروط استقبالهم و التكفل بإنشغالهم. و طول الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية يزيد من كلفة الامتثال الضريبي للمؤسسات، و يقلل من حافزية النظام الضريبي لاستثماراتها.

الفرع الثالث: مؤشر إجمالي الضرائب من الأرباح في الجزائر.

يقيس هذا المؤشر نسبة إجمالي الضرائب و الاشتراكات الإلزامية المستحقة الدفع إلى إجمالي الأرباح التجارية المحققة من طرف المؤسسات الاقتصادية، أو نسبة ما تتحمله المؤسسة من ضرائب بالمقارنة بأرباحها.

أولا. التدابير المتخذة في الجزائر لتخفيف عبء الضرائب على الأرباح: عرف التشريع الضريبي الجزائري إتخاذ العديد من التدابير التي من شأنها تخفيف عبء الضرائب على الأرباح، من بينها:

1- التدابير المرتبطة بالمعدلات: لقد عرفت معدلات الضرائب العديد من التخفيضات كما أسلفنا الذكر ومست:

أ)- معدلات الضريبة على القيمة المضافة طيلة 1992-2016؛

ب)- فئات و معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي طيلة الفترة 1991-2016؛

¹ WORLD BANK, doing business 2016, economy profile : Algeria, p 67.

-- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، بيئة أداء الأعمال في الدول العربية، 2016، ص 20.

(ج) - معدلات الضريبة على أرباح الشركات طيلة الفترة 1991-2016؛

(د) - معدل الضريبة على النشاط المهني طيلة الفترة 1991-2016؛

2- التدابير المرتبطة بالإعفاءات و التخفيضات: وقد شملت هذه التدابير مختلف الضرائب و الرسوم:

(أ) - الضريبة على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات: تمثلت أهم الاعفاءات و التخفيضات في الآتي:

- الإعفاء من الضريبة على النشاط المهني لفائدة العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء في تجمع الشركات و إلغاء شرط التحديد المرخص به لحسم الأعباء؛

- إعفاء شركات رأس مال المخاطر من الضريبة على أرباح الشركات لمدة (05) سنوات اعتبارا من بداية النشاط؛

- تخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 50% لمدة (05) سنوات بالنسبة للمؤسسات المتواجدة في ولايات أدرار، اليزي، تندوف، و تلمسان؛¹

- الإعفاء الدائم من الضريبة على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات لصادرات السلع و الخدمات؛²

- تخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة المؤسسات التي تستحدث مناصب شغل و تحافظ عليها بنسبة 50% من مبلغ أجور مناصب الشغل المستحدثة التي تم الحفاظ عليها، و في حدود 5% من الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز التخفيض الواحد مليون دينار؛³

- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة، بالنسبة لمنتجات و فوائض قيمة التنازل عن الأسهم و السندات المحققة في إطار عمليات الدخول في البورصة؛⁴

- تخفيض الضريبة على النشاط المهني بنسبة 30% بالنسبة لعمليات البيع التي يقوم بها المنتجون، و بائعي الجملة و العمليات المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا؛⁵

- تخفيض الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 15% لفائدة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المتواجدة في الولايات المستفيدة من صندوق المضاب العليا،⁶ و 20% لفائدة المتواجدة منها في الولايات المستفيدة من صندوق الجنوب؛⁷

(ب) - حقوق التسجيل: كإعفاء عمليات الدخول في البورصة و المقتنيات العقارية للمشاريع الاستثمارية في إطار الهيئات المختلفة لترقية الاستثمار من حقوق التسجيل؛⁸

(ج) - ضريبة الدفع الجزافي: حيث أعتمد التخفيض التدريجي لهذه الضريبة قبل أن تلغى كليا سنة 2006؛⁹

ثانيا. وضعية الجزائر في مؤشر اجمالي الضرائب من الأرباح: بعد كل ما اتخذ من تدابير لتخفيف عبء الضريبة على أرباح المؤسسات، كانت و وضعية الجزائر بالنسبة لمؤشر إجمالي الضرائب من الأرباح كما يلي:

¹ قانون المالية لسنة 2005، مرجع سابق، المادة 16 .

² قانون المالية لسنة 2006، مرجع سابق، المادة .

³ قانون المالية لسنة 2007، مرجع سابق، المادة .

⁴ قانون المالية لسنة 2010، مرجع سابق، المادة 32.

⁵ قانون المالية التكميلي لسنة 2010، مرجع سابق، المادة 8.

⁶ الجزائر، وزارة المالية، القانون 22/03 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، المادة 8. (ج ر 83 لسنة 2003).

⁷ قانون المالية لسنة 2004، مرجع سابق، المادة 8.

⁸ قانون المالية لسنة 2010، مرجع سابق، المادة 32.

⁹ قانون المالية لسنة 2006، مرجع سابق، المادة .

الفصل الرابع : كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر .

الجدول رقم (52): و ضعية الجزائر بالنسبة لمؤشر إجمالي الضرائب من الارباح في الفترة 2006-2016 .

السنوات	اجمالي الضرائب من الأرباح (%)		
	الأرباح	العمل	أخرى
2006	9.9	29.6	36.9
2007	9.9	29.6	36.9
2008	8.8	28.0	35.7
2009	8.3	30.2	35.7
2010	6.6	29.7	35.7
2011	6.6	29.7	35.7
2012	6.6	29.7	35.7
2013	6.6	29.7	35.7
2014	6.6	29.6	35.7
2015	6.6	30.6	35.6
2016	6.6	30.6	35.6

المصدر : البنك الدولي، تقرير بيئة الأعمال 2013، ص 69، وتقارير مؤشر دفع الضرائب للبنك الدولي للسنوات 2006-2016 .

- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير بيئة أداء الأعمال في الدول العربية، 2016، ص 20.

تبرز معطيات الجدول:

- 1- أن مدفوعات الضريبة تستهلك نسبة كبيرة جدا من الأرباح التي تحققها المؤسسات اذ و صلت إلى 72.7% سنة 2016 بعد ما كانت النسبة تقدر ب.72% سنة 2013 و ب 76.9% سنة 2006؛
- 2- الانخفاض البسيط المسجل في النسبة يُقَي ثقُل الضريبة على الأرباح كبير جدا، و لا يمكن أن يشجع على جذب المزيد من الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة الجديدة، كما أنه لن يسهم في تمكين المؤسسات القائمة من تمويل توسع أنشطتها ذاتيا في ظل ما تعرفه من صعوبات تحول دون حصولها على التمويل المصرفي؛
- 3- استهلاك الضريبة لنسبة 72.7% من الربح تفوق بكثير النسبة المتوسطة المسجلة سنة 2016 بدول شمال افريقيا و الشرق الأوسط و المقدرة ب 34.2%، و كذا النسبة المتوسطة المسجلة في دول منظمة التعاون و التنمية في ذات السنة و المقدرة ب 41.8%¹.
- 4- من المتوقع أن يؤدي رفع سقف الضريبة الجزافية الوحيدة إلى 30.000.000 دج بداية من 2015 إلى زيادة العبء الضريبي على أرباح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لكون رقم الأعمال هو وعاء هذه الضريبة، إضافة إلى ما ينجم عن رفع معدل الضريبة على أرباح الشركات من 19% إلى 23% لقطاعات البناء و الأشغال العمومية و الري و السياحة.

¹ WORLD BANK, doing business 2016, economy profile : Algeria, op-cit, p 681.

- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير بيئة أداء الأعمال في الدول العربية، 2016، ص 20.

المطلب الثاني: التقييم العام للمناخ الضريبي في الجزائر، و تدابير اصلاحه.

إن الوضعية السابقة التي عرفتها المؤشرات الفرعية لمؤشر دفع الضرائب في الجزائر تجعل المناخ الضريبي السائد فيها غير جاذب لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كما وضعت الجزائر في مراتب متأخرة بخصوص صلاحية بيئة الأعمال بها و قدرتها على تنمية الاستثمار، و ذلك ما سوف نتطرق إليه من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: موقع الجزائر عربيا و عالميا في تقارير البنك الدولي حول صلاحية المناخ الضريبي للأعمال؛

- الفرع الثاني: التدابير المقترحة لإصلاح المناخ الضريبي العام في الجزائر.

الفرع الأول: موقع الجزائر عربيا و عالميا في تقارير البنك الدولي حول صلاحية المناخ الضريبي للأعمال.

على الرغم من التدابير المتخذة لتحسين المناخ الضريبي للاستثمارات في الجزائر، فإنها لا زالت تحتل مواقع متأخرة عربيا ودوليا في تقارير البنك الدولي حول صلاحية بيئات الأعمال و جاذبية أنظمتها الضريبية للاستثمار:

أولا. تطور مؤشر دفع الضرائب في الجزائر و الدول العربية الأخرى في الفترة 2006-2016: تجلت التطورات التي عرفتها المؤشرات الفرعية لمؤشر دفع الضرائب منذ احداثه سنة 2006 و إلى غاية سنة 2016 في الجزائر و باقي الدول العربية فيما يلي¹:

1- مؤشر عدد مدفوعات الضرائب: عرف أداء الدول العربية بخصوص هذا المؤشر التطورات التالية:

أ- كانت السعودية الأفضل بثلاث مدفوعات، قطر و الامارات بأربعة مدفوعات، المغرب ستة مدفوعات، تونس بثمانية مدفوعات، الكويت باثني عشرة دفعة، البحرين و العراق بثلاثة عشرة دفعة لكل منها، و سلطنة عمان بأربعة عشرة دفعة؛
ب- تحسن الأوضاع في تونس، مصر، الجزائر، المغرب، السعودية، الامارات، و الأردن. من خلال تقليصها عدد المدفوعات السنوية ب 14، 13، 12، 22، 11، 10، و دفعة واحدة تواليها.

2- مؤشر الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية: سجلت الدول العربية بشأن هذا المؤشر التطورات التالية:

أ- كانت الامارات العربية المتحدة الأولى عربيا ب 12 ساعة سنويا فقط، لتأتي بعدها قطر ب 41 ساعة ثم البحرين ب 60 ساعة، ثم السعودية ب 64 ساعة؛

ب- تحسن الوضع كثيرا في ثلاثة دول عربية هي المغرب، تونس، مصر. حيث استطاعت تقليص وقت التعامل مع السلطات الضريبية ب 147 ساعة، 124 ساعة، 112 ساعة تواليا بينما عرفت الجزائر تقليصا ب 66 ساعة، في الوقت الذي عرفت فيه بعض الدول تراجعاً في المؤشر مثل جيبوتي، الأردن، قطر، سلطنة عمان، و موريتانيا، حيث عرف وقت التعامل فيها بعض الزيادة، أما بقية الدول فلم تعرف أي تحسن أو تراجع.

3- مؤشر معدل الضرائب الإجمالية من إجمالي الربح: أخذت التطورات التي عرفها هذا المؤشر الوضعية التالية:

أ- كانت قطر، الكويت، البحرين، السعودية، الأحسن عربيا حيث سجلت نسبة 11.3%، 13%، 13.5%، و 15% تواليها؛

ب- تحسن الأوضاع في ثلاثة عشر دولة عربية منها الجزائر حيث تقلص المعدل فيها بما يقارب الخمسة نقاط.

¹ الملحق رقم (11).

الفصل الرابع : كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

إن التطورات التي عرفتها الجزائر بخصوص المؤشرات الفرعية لمؤشر دفع الضرائب وضعتها عربيا و دوليا في المراتب التالية:
الجدول رقم (53): ترتيب الجزائر في مؤشر دفع الضرائب عربيا و عالميا في الفترة 2006-2016

اجمالي الضرائب من الأرباح (%)					الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية (ساعات سنويا)		مؤشر عدد مدفوعات الضرائب سنويا		الرتبة 2016		الدولة
-2006	المجموع	أخرى	العمل	الأرباح	-2006	2016	-2006	2016	عالميا	عربيا	
2016	2016				2016		2016		(187)	(20)	
4.2-	72.7	35.5	30.6	6.6	66 -	385	14-	27	169	19	الجزائر
10.7-	34.2	6.8	16.6	10.9	18.5-	237.6	4 -	20.9	-	-	المتوسط (عربيا)
3.6 -	41.8	2.1	22.9	16.6	45.4-	185.1	4,5 -	11.2	-	-	Oecd

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على تقرير المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، سلسلة أداء الأعمال في الدول العربية، مؤشر دفع الضرائب، 2016، ص 20.

أما بالنسبة لوضع الجزائر وبقية الدول العربية بالنسبة للمؤشر العام لدفع الضرائب إلى غاية 2016 بالمقارنة على الأقل بسنة 2015 هو :

- الاختلاف الكبير في الترتيب العالمي للدول العربية في المؤشر بين قطر و الامارات العربية المتحدة كأفضل دولتين عربيتين باحتلالهما الرتبة الأولى عالميا و عربيا، و بين الجزائر التي تحتل المرتبة ما قبل الأخيرة عربيا و الرتبة 169 عالميا لتأتي بعدها موريتانيا في الرتبة 20 عربيا و المركز 187 عالميا؛
- اقتضرت الدول التي نجحت في تحسين ترتيبها العالمي على المغرب التي قفزت بثلاثة مراكز بانتقالها إلى المركز 62 عالميا سنة 2016 بعد ما كانت في المركز 65 سنة 2015 كما قفزت تونس بنفس عدد المراكز بانتقالها إلى الرتبة 81 بعدما كانت في الرتبة 84 سنة 2015 ؛
- تراجع ترتيب (09) دول عربية منها الجزائر التي تدرجت من المركز 168 إلى المركز 169 عالميا، و محافظة تسعة دول على مراتبها منها قطر، الامارات، و السعودية¹.

ثانيا. وضعية الجزائر في مؤشر دفع الضرائب مقارنة بالدول العربية: تبرز معطيات تقارير مؤشر دفع الضرائب ثقل البيئة الضريبية على الاستثمار في الجزائر حتى على المستوى العربي، فهي:

- 1- من الدول العربية الأكثر عددا في مدفوعات الضرائب سنويا؛
 - 2- من الدول العربية الأكثر بطئا في تعامل إدارتها الضريبية مع المؤسسات بعد موريتانيا؛
 - 3- الدولة التي تستهلك فيها الضرائب أكبر نسبة من أرباح الشركات في الدول العربية.
- و ذلك ما يظهره تصنيف أوضاع الدول العربية بالنسبة لمؤشر دفع الضرائب بمؤشراته الفرعية المبين في الجدول التالي :

¹ المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، سلسلة أداء الأعمال في الدول العربية، مؤشر دفع الضرائب، 2016، ص 20.

الجدول رقم (54) : تصنيف الدول العربية بالنسبة لمؤشر دفع الضرائب 2016.

مؤشر عدد مدفوعات الضرائب سنويا		الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية (ساعات سنويا		اجمالي الضرائب من الأرباح (%)	
الأقل عددا	الأكثر عددا	الأكثر بطئا	الأكثر سرعة	الأدنى	الأعلى
السعودية 3	موريتانيا 49	موريتانيا 734	الامارات 12	قطر 11.3	الجزائر 72.7
قطر 4	اليمن 44	مصر 392	قطر 41	الكويت 13	موريتانيا 71.3
الامارات 4	السودان 42	الجزائر 385	البحرين 60	البحرين 13.5	تونس 59.5
المغرب 6	جيبوتي 36	سوريا 336	السعودية 64	السعودية 15	المغرب 49.1
تونس 8	مصر 29	العراق 312	عمان 68	الامارات 15.9	السودان 45.4
الكويت 12	فلسطين 28	اليمن 248	جيبوتي 82	فلسطين 15.3	مصر 45
العراق 14	الجزائر 27	المغرب 211	الكويت 98	سلطنة عمان 22.9	سوريا 42.7
البحرين 13	الأردن 25	العراق 27.8	تونس 144	العراق 27.8	جيبوتي 37.6
عمان 14	الأردن 151	الأردن 29.5	الأردن 151	الأردن 29.5	
سوريا 20	فلسطين 162	لبنان 30.3	فلسطين 162	لبنان 30.3	
لبنان 20	السودان 180	اليمن 33.1	السودان 180	اليمن 33.1	
	لبنان 183		لبنان 183		
المتوسط في 2016-2006 = 20.9		المتوسط في 2016-2006 = 237.6		المتوسط في 2016-2006 = 34.2	
=OECD 11.2		=OECD 185.1		=OECD 41.8	

المصدر : تم اعداد الجدول بناء على : - تقرير المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، سلسلة أداء الأعمال في الدول العربية، مؤشر دفع الضرائب 2016.
- تقرير البنك الدولي ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي 2012 ، ص 59.

إن ما يُضيق من آفاق التحسن في مساهمة المناخ الضريبي في الجزائر في جذب الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة هو :

- التراجع الذي تعرفه الجزائر سنويا في ترتيبها العالمي في مؤشر دفع الضرائب، فبعد ما كانت في الرتبة 164 سنة 2012 ، تراجعت الى الرتبة 170¹ سنة 2013 ، ثم الرتبة 174² سنة 2014 ، قبل أن تنتقل إلى الرتبة 168 سنة 2015 و تتراجع إلى الرتبة 169 سنة 2016 ؛

- أن التدابير المتخذة لتقليص عدد مدفوعات الضرائب توقفت عند تقليصها ب 14 دفعة سنة 2007، و لم تعرف أي تحسن إلا بحلول 2015، و تمكنت تونس من تقليص المدفوعات ب 14 دفعة و المغرب ب 22 دفعة خلال هذه الفترة؛
- فيما يتعلق بالوقت المستغرق في التعامل مع الادارة الضريبية بقي ثابتا طيلة الفترة 2015-2006 قبل أن يقلص إلى 385 ساعة سنة 2016، في الوقت الذي عرف هذا الوقت تقلصا في كل من مصر ب 112 ساعة و المغرب 126 ساعة و تونس 124 ساعة سنويا؛

- في الوقت الذي سجلت الجزائر انخفاضا في نسبة ما تستهلكه الضريبة من أرباح المؤسسات بما يقارب 5% طيلة الفترة 2016-2006، عرفت النسبة انخفاضا ب 9.4% في مصر، و 2.6% في المغرب، و 0.7% في تونس في ذات الفترة.

ثالثا. أثر واقع مؤشر دفع الضرائب على استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر: إن أقل ما يمكن أن يحدثه واقع مؤشر دفع الضرائب في الجزائر على استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هو :

¹WORLD BANK, doing business 2016, economy profile : Algeria, op-cit, p 69.

² ibid, p 189.

1- تناقص جاذبية النظام الضريبي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: إن واقع مؤشر دفع الضرائب يعكس تناقصا في جاذبية بيئة الأعمال للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة الجديدة، كما قد يؤدي إلى تناقصا في رغبة المؤسسات القائمة منها على البقاء و الاستمرار و التوسع. فقد أنتهت دراسة استقصائية للبنك الدولي تُعنى بمؤسسات الأعمال تمت في الفترة 2006-2010، و شملت مؤسسات اقتصادية توزعت على (123) بلدا إلى أن هذه المؤسسات صنفت المعدلات الضريبية ضمن ثلاثة أكبر قيود أمام أعمالها من خلال ترتيبها ل (16) عقبة لأنشطة الأعمال وأدرجت الادارة الضريبية ضمن ثمانية قيود معيقة.¹ و يزداد وقع هذه العقبات على المؤسسات الاقتصادية الصغيرة و المتوسطة على وجه الخصوص، حيث كلما زاد عبء الضريبة بفعل ارتفاع معدلاتها و تعقد و طول و تعدد إجراءاتها، كلما ثبط ذلك الرغبة في الاستثمار و زاد الدافع لخروجها من القطاع الرسمي، فقد اظهرت الكثير من الدراسات الارتباط بين معدلات الضرائب و انخفاض الاستثمار الخاصة و مؤسسات الأعمال في القطاع الرسمي.

و قد يسهم في تكريس تناقص جاذبية النظام الضريبي لاستثمارات هذه المؤسسات في الجزائر جملة التدابير التي أقرها قانون المالية لسنة 2015، و التي من أبرزها:

- (أ) - **توحيد المعاملة الضريبية:** إذ وحد المعاملة بين التاجر و مقدم الخدمات و صاحب المهنة الحرة و المنتج وفق نظامين هما نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة و النظام الحقيقي، و الفاصل بينها عتبة 30.000.000 كرقم أعمال، ما سيترتب عنه:
- خضوع غالبية المؤسسات للضريبة الجزائرية الوحيدة بمعدل 5% بالنسبة للتاجر و المنتج على السواء، و 12% بالنسبة لمقدمي الخدمات، و خطورة هذه الضريبة أن حسابها يتم بطريقة تقديرية و على أساس رقم الأعمال، و من ثم ستدفعها المؤسسة حتى في حالة تعرضها لخسارة.
 - يقلل من حظوظ المؤسسات في مجال المنازعات في ظل غياب المحاسبة التي يستند اليها كوسيلة إثبات؛
 - حرمان المؤسسات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة من الاستفادة من أدوات التحفيز الضريبي المرتبطة بمسك المحاسبة (الاهتلاك، ترحيل الخسائر، تخفيض الفوائد من الوعاء الضريبي، المزايا الضريبية المترتبة عن التمويل الإيجاري، والمزايا المرتبطة بإعادة استثمار الأرباح و فوائض القيمة... الخ) و سيكون مجال استفادتها من الحوافز الضريبية مقتصرًا على الإجازة الضريبية بما تعرفه من مأخذ؛
 - عدم تحديد التشريع الضريبي للقرائن التي يجب أن تُعتمد في التقدير الجزائي لأرقام أعمال المؤسسات، قد يضعها موضع تعسف و مساومة من قبل أعوان الادارة الضريبية، ما يزيد من ضبابية النظام الضريبي و يقلل من شفافيته؛
- (ب) - **توحيد المعدلات الضريبية التصاعدية:** للضريبة على الدخل الإجمالي بين التجار و المنتجين التابعين للنظام الحقيقي؛
- (ج) - **توحيد معدل الضريبة على أرباح الشركات:** إذ حدده في 23% لكل الأنشطة التجارية و الخدمية و الانتاجية، ملغيا بذلك التمايز الضريبي الذي كان لصالح القطاع الانتاجي و السياحي و البناء و الأشغال العمومية، حيث كانت تخضع لمعدل 19% بدلا من معدل 25% الخاص بالأنشطة التجارية و الخدمية، قبل أن يتم إقرار هذا التمايز من جديد مع صدور قانون المائة التكميلي لسنة 2015؛

¹ البنك الدولي تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي 2012 ، ص 57.

د)- إلغاء الربط التناسبي بين الإستفادة من الحوافز و بعض معايير ترشيدها: من ذلك ربط التناسب بين نسبة الاستفادة من الحوافز الضريبية في اطار أجهزة دعم الاستثمار و الشغل مع معدل دمج المواد المنتجة محليا في العملية الإنتاجية، و الذي تم إقراره بموجب قانون المالية لسنة 2014 و تم إلغائه لاحقا.

إن معاملة ضريبية بهذه الصورة ستقلص من قدرة السياسة الضريبية على تشجيع الاستثمار الحقيقي، وستسبب في تسرب الموارد من الدائرة الاستثمارية إلى الدائرة التجارية و الخدمية و المضاربات في العقارات و المنقولات، مفاقمة بذلك مشكلة سوء تخصيص الموارد بين القطاعات الاقتصادية الذي تعرفه الجزائر. وكل ما سبق يتناقض كلياً مع سياسة ضريبية أهدافها المعلنة هي ترقية الاستثمار من خلال القطاع الانتاجي المحلي.

2- زيادة الأعباء على استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: إن تزايد ما تستهلكه الضرائب من أرباح المؤسسات يعني أعباء إضافية تزيد من تعقيد بيئة الأعمال لهذه المؤسسات، وتحد من قدراتها التنافسية. و ما يزيد الأمر تعقيدا بالنسبة لهذه المؤسسات هو أن صعوبات بيئة الأعمال التي تنشط فيها لا تقتصر على العقبات المرتبطة بمؤشر دفع الضرائب فقط، و إنما تمتد إلى العقبات المرتبطة بكل المؤشرات الفرعية الأخرى لسهولة ممارسة الأعمال، أين تعرف الجزائر تراجعاً سنوياً في ترتيبها كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(55): أداء الجزائر في مؤشرات سهولة الأعمال لسنة 2016.

المؤشر	ترتيب الجزائر 2015	ترتيب الجزائر 2016	التغير في الترتيب	مصر 2016	فرنسا 2016	لبنان 2016	المغرب 2016	اسبانيا 2016	تونس 2016	الأولى عالميا 2016
بدء المشروع	143	145	-2	73	32	114	43	82	103	نيو زيلندا
التعامل مع تراخيص البناء	124	122	2	113	40	130	29	101	57	سنغافورة
الحصول على الكهرباء	125	130	-5	144	20	116	57	74	38	كوريا.ج
تسجيل الممتلكات	160	163	-3	111	85	103	76	49	86	نيو زيلندا
الحصول على الائتمان	171	174	-3	79	79	109	109	59	126	نيو زيلندا
حماية المستثمر	173	174	-1	122	29	134	105	29	105	سنغافورة
دفع الضرائب	168	169	-1	151	87	45	62	60	81	الامارات العربية
التجارة عبر الحدود	176	176	0	157	1	147	102	1	91	الدنمارك
تنفيذ العقود	106	106	0	155	14	135	59	39	81	سنغافورة
اغلاق المشروع	71	73	-3	119	24	134	130	25	57	فنلندا

SOURCE :WORLD BANK, doing business 2016, economy profile : Algeria, op-cit, p 11-15.

ما يلاحظ على معطيات الجدول هو التراجع المسجل في ترتيب الجزائر في معظم المؤشرات اذا استثنينا مؤشر التعامل مع تراخيص البناء الذي عرف تحسناً بنقطتين في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 ، و هذه الوضعية تبرز:

أ)- أن التراجع في معظم المؤشرات ينذر بالتراجع في أداء القطاعات المختلفة إذا ما استمر الوضع على ما هو عليه و لم يشهد تحسناً في الإجراءات على مستوى اصلاح بيئة الأعمال؛

ب)- سيكون القطاع الانتاجي الأكثر تأثر بحد الواقع، فهو أصلا يعاني من إرتفاع و اضع في تكاليف الانتاج، مما يجعله موضع ضغط متزايد من جانبين، يتعلق الأول بالكلفة المرتفعة للإنتاج و عدم قدرته على تقديم منتجات ذات جودة عالية بأسعار منافسة، بينما يتعلق الجانب الثاني بوجوده في بيئة أعمال غير محفزة و ميسرة لأداء الاعمال. و استمرار هذا الواقع على ما هو عليه، سيؤدي حتما إلى تراجع عجلة النمو الاقتصادي في ظل غياب قطاع إنتاجي قوي قادر على توفير فرص عمل و انعاش قطاعات أخرى قائمة على ازدهاره و تطوره؛

ج)- التراجع في المؤشرات يعكس صعوبة متزايدة في القضايا التي يواجهها قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و يستدعي العمل المستعجل لإيجاد حلول لها.

الفرع الثاني: التدابير المقترحة لإصلاح المناخ الضريبي العام في الجزائر.

أمام الثقل الذي يعرفه المناخ الضريبي العام في الجزائر بالنسبة لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فإننا نقترح مجموعة من التدابير تعتمد على ضرورة تفعيل دور الإدارة الضريبية في تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات، التخفيض في المعدلات، و تسهيل الإمتثال الضريبي:

أولا. تفعيل دور الإدارة في تخفيف العبء الضريبي: تساعد كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق التشريعات على:

- 1- تشجيع المؤسسات على ممارسة الأنشطة بصفة رسمية مما يرفع من مستوى النمو الاقتصادي، و يعكس ذلك إيجابا على زيادة الحصيلة الضريبية نتيجة توسع الأوعية الضريبية، ما قد يحول دون لجوء الدولة إلى رفع المعدلات الضريبية؛
- 2- تشجيع الامتثال للقوانين الضريبية سيما في التشريعات التي تتميز بوضوح القواعد الضريبية و بساطتها، الأمر الذي تفتقده الأنظمة المبنية على التعقيد و الافراط في رفع المعدلات، و الذي يقترن عادة بارتفاع مستوى التهرب الضريبي و ارتفاع تكاليف الامتثال الضريبي، ما يجعلها بيئة خصبة للاقتصاد غير الرسمي و انتشار الفساد و إعاقة الاستثمار؛
- 3- العمل بصورة عادلة، و يكون أسلوبها مفهوما من قبل المستثمر.¹

ثانيا. تخفيض معدلات الضرائب: يؤدي تخفيض المعدلات الضريبية إلى تخفيف العبء الضريبي على أرباح المؤسسة، و على الصعيد العالمي بلغ متوسط اجمالي معدل الضريبة 44.9% من الربح سنة 2012. أما المتوسط الخاص بالبلدان العربية فهو 42.9% و هو أقل بمقدار 16 نقطة مئوية عن مستواه قبل 2004، و يعود ذلك إلى تركيز الاصلاحات الضريبية في البلدان العربية منذ 2005 على تخفيض المعدلات الضريبية على أرباح الشركات أو الغاء بعض الضرائب الأخرى.² ينبغي أن ينصب مجال التخفيض في المعدلات الضريبية في الجزائر بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة على:

- 1- الضريبة الجزافية الوحيدة: قد تبدو معدلات هذه الضريبة منخفضة، فهي لا تتجاوز 5% بالنسبة للمؤسسات التجارية و الإنتاجية و 12% بالنسبة لباقي المؤسسات، لكن حسابها على رقم الأعمال يرفع عبئها على المؤسسة، كما أنها تدفعها حتى عند تعرضها للخسارة؛
- 2- الضريبة على الدخل الإجمالي: كان من المفترض مراجعة المعدل المقدر ب 20% بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام المسط و نظام التصريح المراقب و إخضاعها للضريبة و فق الجدول التصاعدي المطبق على المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي

¹ عمرو هشام العمري، مرونة الهياكل الضريبية في ظل نظرية مراحل الهيكل الضريبي (دراسة مقارنة)، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد السابع، العدد الثاني، جوان 2005، ص 51.

² البنك الدولي تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي 2012، مرجع سابق، ص 59.

لأن ذلك يخفف من عبء الضريبة على أرباحها و يوحد المعاملة الضريبية بينها و بين تلك التابعة للنظام الحقيقي، بدلا من إخضاعها للضريبة الجزافية الوحيدة بمقتضى قانون المالية لسنة 2015 الذى ألغى النظامين السابقين، فذلك سيزيد من عبء الضريبة عليها؛

3- الضريبة على أرباح الشركات: إن رفع معدل هذه الضريبة من 19 % إلى 23% بالنسبة للقطاع الانتاجي و الذي أقره قانون المالية لسنة 2015، و حتى إن تمت مراجعته مع صدور قانون المالية التكملي لنفس السنة الذي أحضع هذه الانشطة للمعدل 19% من جديد، لكن أبقى على خضوع قطاعات السياحة و الري و الأشغال العمومية على أهميتها للمعدل 23%، ما يستدعي مراجعة المعدل الخاص بهذه الأنشطة؛

4- الضريبة على النشاط المهني: تحسب هذه الضريبة على رقم الأعمال، و تدفعه المؤسسة وإن حققت خسارة، و قد تم تخفيضها إلى 1% بدلا من 2% بالنسبة لقطاع الانتاجي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015، لكن لم تحظى قطاعات السياحة و الري و الأشغال العمومية على أهميتها بنفس التخفيض؛

5- توحيد المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة: ينبغي توحيد المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة من طرف شركات الأموال على شركائها بغض النظر عما إذا كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مقيمين أو غير مقيمين، تجنبا للازدواج الضريبي الذي يتعرض له الأشخاص الطبيعيين نتيجة خضوع أرباح الشركة للضريبة على أرباح الشركات و خضوع الأرباح الموزعة عليهم لضريبة الدخل الإجمالي، في الوقت الذي تعفى الأرباح الموزعة على الشركاء من الأشخاص المعنويين المقيمين من الضريبة و إخضاع أرباح الشركة فقط للضريبة.

و يمكن تعويض النقص الذي قد يسجل في الحصيلة الضريبية بسبب التخفيضات السابقة من خلال إلغاء الاعفاء الممنوح لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية و غير المبنية، الرفع من المعدلات الضريبية على الأملاك و الثروة و تضيق مجال الإفلات من هذه الضريبة و محاربة التهرب الذي تعرفه. و قد تؤدي هذه الإجراءات إلى توجيه رؤوس الأموال نحو الاستثمار بدل المضاربات العقارية أو تجميدها في شكل عقارات و منقولات فضلا عن زيادة الحصيلة الضريبية.

ثالثا. تسهيل الامتثال الضريبي: إن تسهيل الامتثال الضريبي يمكن المؤسسة من تجنب العبء الضريبي الناجم عن النزاعات و المتابعات و الرقابة من طرف الإدارة الضريبية، و الذي يؤدي بدوره إلى الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة بالنسبة للإدارة الضريبية، و تحقيق ذلك لم يعد يقتصر على العمل في الإطار التشريعي لتبسيط النظام الضريبي و تحسين كفاءة الإدارة الضريبية من ناحيتي الأداء و التنظيم، بل امتد إلى العمل على تنمية الوعي الضريبي و تقوية الثقة المتبادلة بين الممولين و الإدارة الضريبية، و من أبرز التدابير التي ينبغي العمل بها في هذا المجال:

1- تطبيق الأنظمة الإلكترونية في التصريح بالضريبة ودفعها: إن استخدام النظام الإلكتروني لتقديم التصاريح الضريبية و دفع الضرائب المترتب عنها، يحقق مزايا للإدارة الضريبية و المؤسسات الخاضعة معا:

أ- الإدارة الضريبية: ينجم عنه تخفيف أعباء العمل، تخفيض تكاليف التشغيل مثل تكاليف معالجة و حفظ التصاريح، و يساهم أيضا في زيادة الامتثال الضريبي. و هي خصائص تميز الأنظمة الضريبية التي توصف بالفعالية؛

(ب) - المؤسسات الخاضعة: يقلص من الوقت اللازم لتقديم التصاريح، زيادة سهولة إعداد و دفع الضرائب؛ و بالتالي يقلل من كلفة الامتثال الضريبي. كما أنه قد يجد من ممارسات الفساد المحتمل نشوئها نتيجة تواتر الاتصال المباشر لأعوان ومسؤولي الإدارة الضريبية مع دافعي الضريبة.¹

بحسب تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي لسنة 2012، بلغ عدد البلدان التي تطبق أنظمة إلكترونية كاملة في تقديم الاقرارات و المدفوعات الضريبية 66 بلدا، و كانت المغرب و قطر و تونس² البلدان العربية الوحيدة التي تطبق نظاما إلكترونيا لتقديم الاقرارات الضريبية.

و هنا نشير الى تجربة المغرب في تسهيل الامتثال الضريبي من خلال تطبيقه خلال 2010-2011 للتقديم الإلكتروني لإقرارات و مدفوعات ضريبة دخل الشركات و ضريبة القيمة المضافة من خلال نظامين مبسطين تم توسيع نطاق استخدامهما ليشملا أغلبية المكلفين ضريبيا، و أدت هذه الإجراءات إلى تقليص عدد الدفعات السنوية من 28 إلى 17 واختصار وقت إعداد الضرائب من 358 إلى 238 ساعة في السنة³.

و قد بدأت الجزائر في تطبيق التصريح الإلكتروني في جوان 2013 بخصوص المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات الكبرى فقط دون أن يشمل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الأمر الذي سيحرمها من الاستفادة من مزايا هذا الأسلوب من تبسيط في إجراءات التصريح بالضريبة، تقليص وقت التعامل مع الإدارة الضريبية، و غيرهما من المزايا التي تخفض من كلفة امتثالها للقوانين الضريبية.

2- اعتماد أسلوب التقدير والربط الذاتي في تحصيل الضريبة: يتطلب تخفيض تكاليف الامتثال الضريبي بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ضغطا على التكاليف الإدارية في المصالح الضريبية و الاستعانة بالتكنولوجيا الحديثة. و في سبيل تحقيق ذلك اعتمدت بلدانا كثيرة مبدأ التقدير و الربط الذاتي للضريبة⁴ فهو أسلوب يتيح امكانية التحصيل المبكر للضرائب، تقليل الخلافات بشأن تقديرات الأوعية الضريبية، يجد من الصلاحيات التقديرية لمفتشي الضرائب، و يقلل فرص الفساد. لكن تتوقف فعالية هذا الأسلوب على وجود قواعد ضريبية شفافة، عملية الإبلاغ الآلي⁵، عقوبات صارمة على عدم الامتثال و التهرب، و رقابة على درجة عالية من الكفاءة.

¹ البنك الدولي، تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي 2012، مرجع سابق، ص59.
² قامت تونس بتطبيق التصريح الإلكتروني منذ جانفي 2009 حيث ألزمت الشركات التي يقل رقم أعمالها عن 2 مليون دينار بتقديم التصاريح الكترونيا، وكانت نتيجة ذلك انخفاض الوقت الذي تستغرقه المؤسسات التونسية بواقع 37 % في الامتثال لضريبة دخل الشركات و ضريبة القيمة المضافة مقارنة بذي قبل. وقد عرفت العملية في البداية احجاما من طرف المكلفين في تقديم المدفوعات عن طريق الانترنت الأمر الذي دفع الحكومة الى طرح خيار تقديم الاقرارات الكترونيا ودفع الضرائب، وأصبح بإمكان المكلفين تقديم الاقرارات عبر الانترنت و تحديد مقدار الضريبة ثم الذهاب الى مكتب البريد للدفع، و لا يشترط الدفع للمكتب الواقع في المنطقة المسجلة فيها الشركة بل فب أي مكتب، وشكل هذا الخيار خطوة وسبطة جيدة في سياق التحول التدريجي نحو التقديم الإلكتروني الكامل للإقرارات و المدفوعات الضريبية.

³ البنك الدولي تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي 2012 ، مرجع سابق، ص59.

⁴ الربط الذاتي يعني قيام المكلف بتحديد التزاماته الضريبية بموجب القانون ودفع المبالغ المستحقة عليه.

⁵ البنك الدولي تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي 2012 ، مرجع سابق ، ص60.

خلاصة الفصل.

على الرغم من محاولات صياغة نظام ضريبي محفز لإستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، تبقى خياراته الضريبية تعرف بعض الإختلالات المؤثرة على فعالية جاذبيته لهذه الاستثمارات.

فالمعاملة الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تعرف تباينا ليس لإختلاف نتائجها و أنشطتها، و إنما لاعتبارات تفتقد المبررات الاقتصادية، فهي ترتبط بالطبيعة القانونية للمؤسسة أو نظام خضوعها للضريبة في معظم الحالات. في الوقت الذي كان ينبغي أن يكون التمايز تبعا للعوامل المتحركة في تخصيص الموارد الاستثمارية بين المؤسسات و القطاعات الاقتصادية؛

و انخفاض المعدلات الضريبية على الثروة مقارنة بالمعدلات المطبقة على عوائد الأنشطة الاقتصادية، سيكون دافعا لتسرب رؤوس الأموال من الدائرة الاستثمارية إلى دائرة المضاربة في العقارات و المنقولات لانخفاض معدلات الضريبة المفروضة عليها و سهولة الإفلات منها، و هذا لن يسهم في تنمية استثمارات منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛ و الرقابة الجبائية التي لها دورا مؤثرا في توفير بيئة الأعمال المناسبة و القائمة على التوازن في ظروف ممارسة المنافسة بين المؤسسات من ناحية الخضوع للضريبة على الأقل تعرف تواضعا في عدد القضايا التي تطالها هذه الرقابة بأشكالها المختلفة، الأمر الذي سوف يحد من قدرتها على المحافظة على الحصيلة الضريبية من التآكل بفعل التهرب الضريبي من جهة، و حماية المؤسسات الممتثلة ضريبيا من المنافسة غير العادلة للمؤسسات المتتهربة من جهة أخرى؛

و آليات الفصل في النزاعات الضريبية التي تعد أبرز ضمانات التشريعات الضريبية للمؤسسات، و على تعددها في التشريع الضريبي الجزائري و تعدد تدابير تفعيلها، لا زال النزاع الضريبي يعرف تضخما في عدد القضايا المتنازع فيها، تعددا في الاجراءات و الهيئات، و طولا في الآجال؛ ما قد يضع الكثير من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة موضع تعسف ضريبي سيما في حالة غياب المحاسبة التي قد يستند اليها كأداة اثبات أمام الإدارة الضريبية لكون غالبية هذه المؤسسات تخضع للضريبة بطريقة جزافية، حيث تشير الاحصائيات إلى أن ما يفوق 99% من النزاعات الضريبية في الجزائر تسجل على مستوى المديرية الولائية للضرائب، ما يعني أن غالبيتها يعني المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الأمر الذي سيزيد من كلفة الامتثال الضريبي لهذه المؤسسات.

ومحصلة الاختلالات السابقة مزاولة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لنشاطها في بيئة ضريبية ثقيلية، و وضعت الجزائر في مراتب متأخرة في قوائم تقارير سهولة ممارسة الأعمال، فالتقرير السنوي للبنك الدولي في هذا المجال لا زال يصنفها في خانة الدول الأكثر عددا في مدفوعات الضرائب، الأكثر بطئا في تعامل ادارتها الضريبية مع المؤسسات، و التي تستهلك فيها الضريبة نسبة عالية من أرباح المؤسسات.

الفصل الخامس :

كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر.

تعتمد الدول في مساعيها الهادفة لتنمية و توجيه الاستثمار على سياسة التحفيز الضريبي لتكون الإطار التوجيهي للاستثمارات نحو المؤسسات و المجالات المرغوبة، بما يحقق التوازن بين القطاعات و المناطق تبعا لأهميتها ضمن الأولويات الاقتصادية و الاجتماعية.

فالحوافز الضريبية تساهم في تهيئة البيئة المناسبة لإستحداث المشروعات الاستثمارية و ضمان استمراريتها، لدورها في تخفيض مخاطر الاستثمارات و تحسين ربحيتها. غير أن إختلاف تأثيراتها نتيجة تنوع أشكالها و تميز كل حافز منها بخصوصيته و جاذبيته و أثره، يحتم ضرورة اختيار ما يتناسب منها مع الهدف المأمول من استخدامها، و توظيفه بالشكل الذي يحدث التأثير المرغوب، تجنباً لهدر أموال الخزينة العامة دون فائدة.

و قد انتهجت الجزائر هذه السياسة في إطار سياستها الاقتصادية الهادفة لتنمية الاستثمار و توجيهه نحو قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كبديل لتوجهها الصناعي الذي اعتمد على المؤسسات الكبيرة في تحقيق التنمية المأمولة، فحظيت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالحوافز الضريبية في أطر مختلفة، إذ مُنح بعضها في إطار القوانين الضريبية العامة، و مُنح البعض منها في إطار هيئات إحتضان و مرافقة هذه المؤسسات و ترقية الاستثمار بها، الأمر الذي يستدعي استعراض خيارات هذه السياسة و الكيفية التي طُبقت بها لمعرفة مدى كفاءة عمليتي الإنتقاء و الاستخدام، و فيما إذا كانت هذه الحوافز قد أسهمت في اصلاح المناخ الضريبي و إكسابه الجاذبية لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و ذلك ما سوف نتعرض له في هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

- المبحث الأول : الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار القوانين الضريبية العامة؛
- المبحث الثاني : الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قوانين و هيئات ترقية الاستثمار؛
- المبحث الثالث: تقييم منظومة الحوافز الضريبية و التدابير المقترحة لتفعيلها.

المبحث الأول: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار القوانين الضريبية العامة.

تضمنت القوانين الضريبية العامة في الجزائر العديد من الحوافز الضريبية قصد جذب مزيد من استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، تنوعت بين تلك الممنوحة لقطاعات اقتصادية بعينها، و تلك الممنوحة لكل القطاعات الاقتصادية دون استثناء، و ذلك ما سنحاول استعراضه من خلال العنصرين التاليين:

- **المطلب الأول: الحوافز الممنوحة بحسب طبيعة القطاع الاقتصادي؛**

- **المطلب الثاني: الحوافز المشتركة بين القطاعات الاقتصادية.**

المطلب الأول: الحوافز الممنوحة بحسب طبيعة القطاع الاقتصادي.

بهدف تحفيز و توجيه الاستثمار نحو بعض القطاعات الاقتصادية منحتها التشريعات الضريبية حزمة من الحوافز الضريبية، سوف نتطرق إليها من خلال العناصر التالية:

- **الفرع الأول: الحوافز الممنوحة لقطاع الفلاحة؛**

- **الفرع الثاني: الحوافز الممنوحة لقطاع التجارة؛**

- **الفرع الثالث: الحوافز الممنوحة لقطاع الحرف التقليدية و السياحة؛**

- **الفرع الرابع: الحوافز الممنوحة للقطاعات الأخرى.**

الفرع الأول: الحوافز الممنوحة لقطاع الفلاحة.

تستفيد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الناشطة في هذا القطاع من حزمة من الحوافز الضريبية نستعرضها بحسب طبيعة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة فيما يلي:

أولاً. الضرائب المباشرة: تتمثل الحوافز الضريبية الممنوحة لهذا القطاع بخصوص كل ضريبة فيما يلي:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: تشمل الإعفاءات من هذه الضريبة الآتي:¹

(أ)- **الإعفاءات الدائمة:** شملت الإعفاء الكلي للمداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب و الخضر الجافة و التمور، و النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته؛²

(ب)- **الإعفاءات المؤقتة:** تمثلت في الإعفاء الكلي لمدة عشر (10) سنوات اعتباراً من تاريخ بداية النشاط لمداخيل الأنشطة الفلاحية و تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثاً و المناطق الجبلية.

2- الضريبة على أرباح الشركات: شملت الإعفاءات من هذه الضريبة ما يلي:³

(أ)- **المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته؛**⁴

(ب)- **صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و التأمين المحققة خصيصاً مع شركائها؛**

(ج)- **التعاونيات الفلاحية للتمويل و الشراء، و الاتحادات المعتمدة من وزارة الفلاحة مع استثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء؛**

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 36.

² قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، المادة 6.

³ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 138.

⁴ قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، المادة 10.

د- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ، و بيع المنتجات الفلاحية، و اتحاداتها المعتمدة من وزارة الفلاحة مع استثناء العمليات التالية:

- المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية؛
- عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان و الحيوانات أو يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة؛
- العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء و التي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها¹.

ثانيا. الضريبة على القيمة المضافة: تشمل الإعفاءات في هذا الاطار ما يلي:

1- الإعفاءات المرتبطة بالتجهيزات الفلاحية: حيث تحظى بالإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة الحصادات الدراسة المصنوعة في الجزائر²؛

2- الإعفاءات المرتبطة بالتمويل الايجاري: حيث تم إقرار الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة إلى غاية 31 ديسمبر 2018 بالنسبة لمبالغ الايجارات المسددة في اطار عقود القرض الايجاري المتعلقة بالمعدات و التجهيزات المنتجة في الجزائر و المستعملة في:

- أ- الفلاحة، و إنجاز غرف التبريد وصوامع الحبوب المخصصة للمحافظة على المنتجات الفلاحية؛
- ب- السقي و توفير المياه المستعملة بصورة حصرية في الفلاحة؛
- ج- انجاز الملبنات الصغيرة و الموجهة إلى تحويل الحليب الطازج؛
- د- زراعة الزيتون و إنتاج و تخزين زيت الزيتون؛
- هـ- تجديد أدوات الانتاج و الاستثمار في الصناعة التحويلية.

يتم حصر المعدات و التجهيزات المعنية بهذا الإعفاء بموجب قرار وزاري مشترك بين كل من وزراء المالية، الفلاحة و الصناعة. و في حالة التحويل الواضح للإمتيازات الضريبية الممنوحة للفلاحين من أجل استغلال نشاطاتهم في المجالات غير التي منحوا لأجلها الامتياز، يفقدون الحق في الامتياز، ويطالبون بدفع الرسوم مع تطبيق زيادة بنسبة 100 %³.

3- الإعفاءات المرتبطة بالأسمدة: تجلت في الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة للأسمدة الآزوتية و الفوسفاتية و الفوسفاتية البوتاسية، و الأسمدة المركبة، و ذلك إلى غاية 31 ديسمبر 2014⁴، بعد ما كان الأجل محددًا بـ 31 ديسمبر 2009⁵.

¹ يطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب و اتحاداتها مع الديوان الوطني للحبوب و المتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب، و يطبق أيضا على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يعدها الديوان أو يخصص بإعدادها.

² قانون المالية التكميلي لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 16.

³ نفس المرجع، المادتان 24، 25.

⁴ قانون المالية لسنة 2010، مرجع سابق، المادة 31.

⁵ قانون المالية التكميلي لسنة 2008، مرجع سابق، المادة 29.

الفرع الثاني: الحوافز الممنوحة لقطاع التجارة.

حُظي هذا القطاع على غرار باقي القطاعات الاقتصادية بالكثير من الحوافز الضريبية مست مختلف الضرائب و الرسوم مثل ما سنتطرق له فيما يلي:

أولا. الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة الجزائرية الوحيدة: شملت الإعفاءات التالية:

1- الإعفاءات ذات الطبيعة الثقافية: تمثلت في إعفاء الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية من الضريبة الجزائرية الوحيدة أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة؛¹

2- الإعفاءات ذات الطبيعة الاجتماعية: تجلت في إعفاء المؤسسات المعتمدة التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين و الهياكل التابعة لها من الضريبة الجزائرية الوحيدة أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة، و تخفيض بـ 25% من الربح المحقق خلال السنتين الأوليين من النشاط لكل عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي.

3- الإعفاءات المرتبطة بالمواد الإستهلاكية الضرورية: تضمنت هذه الإعفاءات ما يلي:

أ- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته؛²

ب- استفادة المؤسسات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة من تخفيض قدره 70% من أرقام الأعمال المحققة من عمليات بيع الخبز العادي، الحليب المبستر في أكياس، و خدمات الهاتف العمومي؛

ج- تخفيض بـ 35% من الربح الناتج عن نشاط المخازن بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي؛

ثانيا. الضريبة على النشاط المهني: تمثلت الحوافز في التخفيضات التالية:

1- تخفيض بـ 30% : تستفيد منه عمليات البيع بالجملة عند تقديم قائمة بأسماء الزبائن، عمليات البيع بالتجزئة لمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الضرائب غير المباشرة، و تجار التجزئة التابعين للنظام الحقيقي الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني خلال السنتين الأوليين من النشاط؛

2- تخفيض بـ 50%: تستفيد منه عمليات البيع بالجملة لمنتجات يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الضرائب غير المباشرة، وعمليات البيع بالتجزئة للأدوية المحددة هوامش بيعها بالتجزئة من قبل التنظيم بين 10% و 30%؛

3- تخفيض بـ 75%: تستفيد منه عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي والمازوت.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادتان 13-3 ، 138-2.

² قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، المادة 2.

الفرع الثالث: الحوافز الممنوحة لقطاع الحرف التقليدية و السياحة.

قصد تنمية و توجيه الاستثمارات نحو قطاع الحرف التقليدية و السياحة، فقد أقرت السياسة الضريبية مجموعة من الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في هذين القطاعين:

أولاً. الحوافز الممنوحة لقطاع الحرف التقليدية: تمثلت هذه الحوافز بحسب طبيعة الضريبة فيما يلي:

1- الضريبة على القيمة المضافة: تجلت الحوافز الممنوحة للقطاع في إطار هذه الضريبة في:

أ- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على أساس المعدل المنخفض بالنسبة لمنتجات الحرف التقليدية؛¹

ب- إعفاء التجهيزات و الخدمات الداخلة مباشرة في إنجاز الاستثمارات المخصصة للأنشطة الخاضعة لهذه الضريبة.

2- الضرائب المباشرة: شملت الحوافز الضريبية بخصوص هذه الضرائب ما يلي:

أ- الإعفاء لمدة (10) سنوات من ضريبة الدخل الإجمالي بالنسبة للحرفيين التقليديين الممارسين لنشاط حربي في؛²

ب- الإعفاء الكلي و الدائم للإيرادات المحققة من طرف الحرفيون التقليديون من الضريبة الجزافية الوحيدة؛

ج- إعفاء الحرفيون التقليديون من الضريبة على النشاط المهني.

ثانياً. الحوافز الممنوحة لقطاع السياحة: بهدف جذب مزيداً من الاستثمارات لهذا القطاع، فقد حُظي بالحوافز التالية:

1- الضريبة على أرباح الشركات: تجلت الحوافز الممنوحة للقطاع بخصوص هذه الضريبة في:

أ- إستفادة المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المقاولين الترقويين الوطنيين أو الأجانب أو في إطار الاقتصاد المختلط من

إعفاء لمدة (10) سنوات مع استبعاد و كالات السياحة و الأسفار من هذا الإعفاء؛

ب- إستفادة و كالات السياحة و الأسفار و المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة من إعفاء

لمدة (03) سنوات اعتباراً من تاريخ بداية نشاطها؛³

ج- الخضوع للمعدل 19 % بدلا من المعدل 25 % دون أن يشمل ذلك وكالات السياحة و الاسفار، قبل أن يتم إخضاع

مؤسسات هذا القطاع للمعدل 23% بداية من سنة 2015.

2- الضريبة على القيمة المضافة: تجلت الحوافز في تطبيق المعدل المنخفض بصفة مؤقتة إلى غاية 31 ديسمبر 2019 على

خدمات الأنشطة السياحية و الفندقية و الاطعام المصنف و تأجير سيارات النقل السياحي؛

3- الضريبة على النشاط المهني: تمثلت الحوافز في إعفاء المبالغ المحققة بالعملة الصعبة من النشاطات السياحية و الفندقية

و الحموية و الإطعام المصنف و الأسفار من هذه الضريبة.

4- حقوق التسجيل: شملت الحوافز إعفاء عقود تأسيس مؤسسات القطاع و عقود رفع رأسمالها من حقوق التسجيل.

كما أقر قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إمكانية القيام باستثمارات الشركات ذات الصلة بالسياحة و الفنادق المصنفة

في إطار أحكام المرسوم رقم (01-03) المتعلق بتطوير الاستثمار. إضافة إلى المزايا السابقة يمكن الاستفادة من المعدل المنخفض

¹ قانون الرسم على حجم المعاملات، مرجع سابق، المادة 23-6.

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 13-2.

³ قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، المادة 10.

لرسوم الجمركية لفترة مؤقتة ثابتة حتى 31 ديسمبر 2014 عند جمركة الأثاث و المعدات غير المصنعة محليا التي تدخل في نطاق عمليات تحديث و ترقية المرافق الفندقية، و قد مدد أجل الاستفادة إلى 31.12.2019.¹

الفرع الرابع: الحوافز الممنوحة لقطاعات البناء و الأشغال العمومية و الأنشطة العقارية و القطاعات الأخرى.

لم تقتصر الحوافز الضريبية التي أقرتها التشريعات الضريبية على ما تم منحه للقطاعات المذكورة سابقا بل شملت العديد من القطاعات الأخرى بهدف تنمية الاستثمار بها، و التي كان من بينها:

أولا. الحوافز الممنوحة لقطاعات البناء والأشغال العمومية والأنشطة العقارية: مست حوافز هذه القطاعات مختلف الضرائب و الرسوم و شملت ما يلي:

1- الضرائب المباشرة: تمثلت الحوافز فيما يتعلق بهذه الضرائب تبعا لنوعية الضريبة في التالي:

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي: شملت الحوافز بخصوص هذه الضريبة ما يلي:

- الإعفاء الدائم للأرباح الناتجة عن الأنشطة الخاصة بإنجاز السكنات الترقية و الاجتماعية بصيغها المختلفة إذا ما تم إنجازها ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء؛

- إعفاء المداخل الناتجة عن عمليات إنجاز السكنات الجماعية التي لا تتجاوز مساحتها 80 م²، و الإيجار المدني للأماكن العقارية ذات الاستعمال السكني لصالح الطلبة؛

- إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الملكيات المبنية و غير المبنية المحققة من قبل الخواص².

ب- الضريبة على أرباح الشركات: منحت بشأنها الحوافز التالية:

- إعفاء الأرباح المحققة من أنشطة إنجاز السكن الاجتماعي و الترقوي عند الالتزام بشروط دفتر الأعباء؛

- التخفيض في معدلات الضريبة على الشركات العديد من المرات، ليصبح معدل هذه الضريبة بالنسبة لأنشطة البناء 19% بدلا من 25%³ قبل أن يرفع إلى 23% مع صدور قانون المالية لسنة 2015؛

ج- الضريبة على النشاط المهني: تمثلت الحوافز في تعويض القبض بالتسليم القانوني و المادي للممتلك كحدث منشئ

للضريبة على النشاط المهني لأشغال البناء التي ينجزها المقاولون العقاريون لتلبية احتياجات أنشطة الترقية العقارية، بينما يبقى

الحدث المنشئ للأنشطة المنجزة من طرف أطراف أخرى غير المقيمين العقاريين يتمثل في القبض الكلي أو الجزئي⁴.

2- الضرائب غير المباشرة و حقوق التسجيل: تجلت الحوافز فيما يتعلق بهذه الضرائب في التالي:

أ- الضريبة على القيمة المضافة: شملت الحوافز بشأن هذه الضريبة ما يلي:

- إعفاء العمليات المرتبطة بالقروض البنكية الممنوحة للعائلات بهدف شراء أو بناء سكنات فردية؛

- تطبيق المعدل المخفض 7% على عمليات البناء و إعادة التهيئة للبناءات ذات الطابع السكني، في الوقت الذي تخضع البنايات ذات الاستعمال التجاري للمعدل 17%؛

¹ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 78.

² ألغى قانون المالية لسنة 2009 أحكام المادتين 93-2 و 104 من قانون الضرائب المباشرة و المتعلقة بالضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الملكيات المبنية و غير المبنية المحققة من طرف الخواص خارج النشاط المهني، و قد برر هذا الإجراء بالعمل على تخفيض سعر المعاملات العقارية من جهة، و التشجيع على صدقية قيمة التعاملات من جهة أخرى.

³ قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 7.

⁴ الجزائر، وزارة المالية، القانون 02/97 المؤرخ في 31 ديسمبر 197 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، المادة 15. (ج ر 89 لسنة 1997).

- الحدث المنشئ لضريبة القيمة المضافة لأشغال البناء التي يقوم بها المرقون العقاريون لتلبية احتياجات الترقية العقارية هو التسليم القانوني و المادي للمتملك،¹ بينما يتمثل الحدث المنشئ في القبض الكلي أو الجزئي بالنسبة للأشغال التي تنجز من قبل جهات أخرى غير المرقين العقاريين.

(ب)- حقوق التسجيل و رسوم الشهر العقاري: تمثل الحوافز الممنوحة في هذا المجال في التالي:

(ب-أ)- الإعفاء من حقوق نقل الملكية: يتعلق هذا الإعفاء بالمجالات التالية:

- عمليات بيع بنايات و أجزاء بنايات ذات الاستعمال السكني المنجز في إطار الترقية العقارية، مع إقتصار استفادة الشخص الواحد على مرة و احدة، ماعدا في حالة استعمال حصيلة البيع في شراء بناية أو جزء بناية ذات استعمال سكني، و تكون هي الأخرى أنجزت في إطار الترقية العقارية؛

- عمليات بيع الأراضي الناتجة عن عملية التجزئة العقارية المهيأة و الصالحة و الموجهة خصيصا لبناء مساكن؛

- عمليات بيع بنايات ذات الاستعمال السكني التي تنازلت عنها الدولة و الهيئات العمومية للسكن حسب إجراءات البيع بالإيجار، السكن الاجتماعي التجاري، السكن الاجتماعي التساهمي، و السكن الريفي؛

- عمليات التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني من قبل البنوك و المؤسسات المالية المقتناة من قبلها و التي كانت محل ضمان لعمليات تمويل شراء سكنات لفائدة الخواص؛²

- تطبيق نسبة 3% بدلا من المعدل العام المقدر بـ 5% على عمليات نقل الملكية مجانا التي تتم بين الأصول و الفروع و الأزواج، و يطبق هذا الإجراء أيضا في حالة الإرث لأصول عقارية لمؤسسة عند إلتزام الورثة بمواصلة استغلالها، و الهبات بين الأحياء من الأصول و الفروع و الأزواج؛³

(ب-ب)- الإعفاء من رسم الاشهار العقاري: يشمل هذا الاعفاء:

- عمليات اقتناء الاراضي المخصصة لإنجاز البرامج السكنية المستفيدة من الدعم المالي للدولة المنجزة من طرف المرقين العموميين أو الخواص؛

- عمليات بيع السكنات الجديدة المنجزة ضمن البرامج السكنية المستفيدة من الدعم المالي للخرينة العمومية من طرف المرقين العقاريين العموميين أو الخواص، لاسيما السكن الاجتماعي التساهمي، السكن في إطار البيع بالإيجار، و السكن الريفي؛

- تطبيق رسم ثابت قدره 1.000 دج عوضا عن نسبة 1% بالنسبة لشهادات نقل الملكية عن طريق الوفاة.⁴

ثانيا. الحوافز الممنوحة لورشات الملاحة البحرية و الجوية و قطاع المناجم: تستفيد هذه القطاعات من الحوافز التالية:

1- الحوافز الممنوحة لورشات الملاحة البحرية و الجوية: شملت الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة على عمليات استيراد

السفن الموجهة لفائدة شركات الملاحة البحرية الوطنية، و تطبيق المعدل المحفص الخاص بضريبة القيمة المضافة على

العمليات المنجزة من طرف ورشات الملاحة البحرية و الجوية و اكتساب السفن البحرية.⁵

¹ قانون المالية لسنة 1998، مرجع سابق، المادة 34.

² الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون التسجيل، المادة 5-258، 6-258، 7-258، 8-258.

³ نفس المرجع، المادتان 236، 231.

⁴ نفس المرجع، المادة 5-353، 4-6-353، 2-353.

⁵ قانون المالية لسنة 2011، مرجع سابق، المادتان 29، 30.

2- الحوافز الممنوحة لقطاع المناجم: يستفيد هذا القطاع من الحوافز التالية:

أ- الحوافز المرتبطة بتشجيع البحث و التطوير: تجلت في السماح لمؤسسات الاستغلال المنجمي بتشكيل أرصدة مؤونات في حد أقصى لا يتجاوز 1% من رقم الأعمال السنوي خارج الضريبة على القيمة المضافة ومعاملتها كعبء قابل للخصم قبل تحديد النتيجة الإجمالية، على أن تخصص لتمويل أشغال البحث و التطوير في أجل ثلاث سنوات تحت طائلة إدراجها إجباريا ضمن النتيجة¹؛

ب- الحوافز المرتبطة بالأصول الاستثمارية: شملت إعفاء المؤسسات المنجمية من الضرائب و الرسوم التي تثقل الملكيات المبنية من مباني و عمارات منجزة داخل حدود المساحة المنجمية الممنوحة، و الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة لمعدات التجهيز الخاصة المكتسبة أو المستوردة من طرف المؤسسات صاحبة السند المنجمي أو لحسابها و المخصصة مباشرة لأنشطة التنقيب و الاستكشاف و الاستغلال المنجمي. كما تعفى التجهيزات المستوردة من قبل هذه المؤسسات من الرسوم و الأتاوى الجمركية²؛

ج- الحوافز المرتبطة بترحيل الخسائر والإعفاء من الضريبة على النشاط المهني: تمثلت في السماح لمؤسسات الاستغلال المنجمي بترحيل الخسائر على مدى السنوات المالية العشر اللاحقة للسنة المالية التي سجلت عجزا. و إعفاء المؤسسات المنجمية العاملة في أنشطة التنقيب والاستكشاف والاستغلال المنجمي من الضريبة على النشاط المهني و كل ضريبة تخص نتائج الاستغلال المعدة لصالح الدولة والجماعات الإقليمية و كل شخص معنوي خاضع للقانون العام ما عدا الضريبة على الأرباح المنجمية و المقدرة نسبتها بـ 33%³.

للإشارة فإن الاستثمارات المنجمية مستثناة من مجال تطبيق أحكام القانون المتعلق بترقية الاستثمار لسنة 1993. رابعا. الحوافز الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المنتجة: تستفيد المؤسسات المنتجة منها دونا عن المؤسسات الكبيرة من بعض الحوافز على أن يكون نشاطها متواجدا في المناطق التالية:

1- المؤسسات الناشطة في الولايات المستفيدة من صندوق تنمية الجنوب: تستفيد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الإنتاجية المتواجدة بهذه المناطق من تخفيض قدره 20% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لمدة (05) سنوات مع إستثناء المؤسسات العاملة في مجال المحروقات من هذا الإعفاء؛

2- المؤسسات الناشطة في الولايات المستفيدة من الصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا: تستفيد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الإنتاجية المتواجدة بهذه المناطق من تخفيض قدره 15% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لمدة (05) سنوات مع إستثناء المؤسسات العاملة في مجال المحروقات من هذا الإعفاء.

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 ربيع الثاني 1422 الموافق ل 03 يوليو 2001 و المتضمن قانون المناجم، المادة 169. (ج ر 35 لسنة 2001).

² نفس المرجع، المادتان 172، 173.

³ نفس المرجع، المواد 170، 171، 163.

خامسا. القطاع الصناعي: أقر قانون المالية لسنة 2015 مجموعة من الحوافز الضريبية لصالح هذا القطاع شملت ما يلي:

1- الضرائب المباشرة: تمثلت الحوافز في الإعفاء لمدة خمس (05) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، و الضريبة على النشاط المهني للاستثمارات المنجزة ضمن النشاطات التابعة لفروع صناعية محددة¹. و يحدد المجلس الوطني للاستثمار الأنشطة المرتبطة بهذه القطاعات².

2- الضريبة غير المباشرة: شملت الحوافز إعفاء الاستثمارات التي تنجزها المؤسسات الصناعية في مجال البحث و التطوير عند إنشائها لمصلحة البحث و التطوير فيما يتعلق بتجهيزات البحث و التطوير المقتناة من السوق المحلية أو المستوردة من الحقوق الجمركية أو من أي رسم يعادله و من كل إخضاع ضريبي، و الإستفادة من الشراء بالإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة³. إن ما يمكن تسجيله من خلال استعراض الحوافز الضريبية الممنوحة لكل قطاع اقتصادي هو التشابه الكبير في الحوافز الممنوحة للقطاعات إلى درجة تضيي عليها صفة التعميم، ما يقلل من دورها التوجيهي للاستثمارات بين القطاعات المختلفة تبعا لأهميتها و أولويتها، كما أنه نادرا ما حظيت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بحوافز ضريبية دونا عن المؤسسات الكبيرة.

¹ تضم هذه الفروع:- صناعة الحديد و التعدين، اللدائن الهيدروليكية، الصناعة الكهربائية و الكهرومنزلية، الكيمياء الصناعية، المكنيك و قطع السيارات، الصيدلانية، صناعة الطائرات و بناء السفن و إصلاحها، التكنولوجيا المتقدمة، الصناعة الغذائية، النسيج و الألبسة و الجلود و المواد المشتقة، الخشب و صناعة الأثاث.

² قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 75.

³ نفس المرجع، المادة 76.

المطلب الثاني : الحوافز الضريبية المشتركة بين القطاعات الاقتصادية.

أقر التشريع الضريبي الجزائري مجموعة من الحوافز الضريبية لصالح المؤسسات الاقتصادية إذا ما أستوفت شروط الاستفادة منها بغض النظر عن القطاع الاقتصادي الذي تنشط فيه، ارتبط بعضها بطبيعة الضريبة التي تخضع لها المؤسسة، تصدير منتجاتها، إنفاقها في مجال البحث العلمي، و غيرها من الاعتبارات. و ذلك ما سنتطرق له من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: الحوافز المرتبطة بطبيعة الضريبة؛
- الفرع الثاني: الحوافز المرتبطة بعمليات التصدير؛
- الفرع الثالث: الحوافز المرتبطة بالبحث العلمي وتكنولوجيا الاعلام و الاتصال؛
- الفرع الرابع: الحوافز المرتبطة بتجمعات الشركات؛
- الفرع الخامس: الحوافز الأخرى المشتركة بين القطاعات الاقتصادية.

الفرع الأول: الحوافز المرتبطة بطبيعة الضريبة.

تمثل الحوافز الضريبية المرتبطة بطبيعة الضريبة التي تخضع لها المؤسسة في تلك الحوافز المتعلقة بالضرائب الخاصة بالنشاط الاقتصادي الذي تزاوله أو بالحوافز المتعلقة بضرائب الثروة و الأملاك :

أولاً. الضرائب المباشرة المرتبطة بالنشاط الاقتصادي: نوجز هذه الحوافز تبعا لطبيعة الضريبة في الآتي:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: تجلت الحوافز الممنوحة للمؤسسات في إطار هذه الضريبة في:

أ- الحد الأدنى للإخضاع الضريبي: حيث تعفى من الضريبة كل المؤسسات التي لا يتجاوز دخلها الصافي الإجمالي الحد الأدنى للإخضاع الضريبي المنصوص عليه في الجدول التصاعدي لحساب هذه الضريبة؛

ب- الأرباح المعاد استثمارها: إذ تستفيد الأرباح المعاد استثمارها من طرف المؤسسات من تخفيض بنسبة 30% قبل إدراجها في وعاء هذه الضريبة شريطة توفر ما يلي:

- إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الاهتلاكية (المنقولات و العقارات) خلال السنة المالية التي تحققت فيها أو خلال السنة الموالية، و في الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز إكتتاب إلزام بإعادة الاستثمار و إرفاقه بتصريحاتهم السنوية، مع إستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط من هذه الاستفادة؛

- مسك محاسبة منتظمة، و يجب أن تبين المؤسسة بصورة مميزة في تصريحها السنوي الأرباح التي يمكنها الإستفادة من التخفيض، و إرفاق ذلك بقائمة الاستثمارات المحققة مع تحديد طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛

- في حالة تنازل المؤسسة عن الاستثمارات أو توقيف نشاطها قبل أنقضاء أجل (05) سنوات من إكتسابها و لم تتبع ذلك باستثمار فوري لعائد العملية، تصبح مطالبة بدفع مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها و الضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، و تطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة 5%. كما

تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام المتعلق بضرورة إعادة استثمار الأرباح في سنة تحققها أو في السنة الموالية على الأكثر مع تطبيق زيادة قدرها 25%¹.

2- الضريبة على أرباح الشركات: تمثلت الحوافز في الإعفاء من الضريبة بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات عندما يكون الشركاء أشخاص معنويون، و لا يستفيد من هذا الإعفاء إلا المداخيل المصرح بها قانونا.

3- الضريبة على النشاط المهني: شملت الحوافز المرتبطة بهذه الضريبة إعفاء ما يلي:

أ- المؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 130.000 دج بالنسبة للأنشطة التجارية و 100.000 دج للخدمية؛

ب- عمليات البيع الخاص بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض.

ثانيا. الضرائب المباشرة المرتبطة بالأموال: تجلت الحوافز المتعلقة بهذه الضرائب في الآتي:

1- الضريبة على الأملاك: تمثلت الحوافز في مجال الضريبة على الأملاك في الإعفاء منها بخصوص:

أ- الأملاك المهنية الضرورية لتأدية الأنشطة الصناعية و التجارية و الحرفية و الحرة المستعملة في هذه الأنشطة؛

ب- الحصص و الأسهم في الشركات، غير أنه لا تعد أملاك مهنية حصص و أسهم الشركات التي يكون نشاطها

الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها، و بالتالي هي خاضعة للضريبة؛

ج- قيمة رسملة الريوع العمرية التي تشكلت في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية مقابل دفع علاوات

دورية، و المقسطة بصفة منتظمة لمدة خمسة عشر (15) سنة على الأقل، و التي يُشترط في بدء الانتفاع بها إنهاء

النشاط المهني الذي تم بسببه دفع العلاوة؛

د- الريوع و التعويضات المحصلة تعويضا للأضرار المادية، لا تدخل ضمن أملاك الأشخاص المستفيدين.

2- الضريبة العقارية: تشمل الإعفاءات من هذه الضريبة العناصر التالية:

أ- الحوافز المرتبطة بالمنفعة العمومية: حيث تتعلق الإعفاءات بالأملاك التالية:

- الأملاك المبنية و غير المبنية التابعة للدولة و الولايات و البلديات المخصصة لمرفق ذي منفعة عامة و لا تدر

دخلا، وكذا تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في الميدان التعليمي، البحث

العلمي، الحماية الصحية و الاجتماعية و الثقافية و الرياضية، و من ثم تستبعد الأملاك الصناعية والتجارية من هذا

الإعفاء؛

- البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية، و أملاك الوقف العمومية المتكونة من ملكيات مبنية أو غير مبنية؛

- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.

ب- الحوافز ذات الطبيعة الاجتماعية و الاقتصادية: يخص الإعفاء من هذه الضريبة الأملاك التالية:

- العقارات و أجزاء العقارات المصرح بعدم صحتها و المعرضة للأضرار، و كذا تلك التي أُبطل تخصيصها؛

¹ قانون المالية 2011، مرجع سابق، المادة 5.

- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة و السكن الرئيسي لمالكيها عند عدم تجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج على أن لا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين ضعفي الأجر الأدنى الوطني المضمون، و لكن يبقى هؤلاء مطالبون بدفع مساهمة سنوية قدرها 100 دج؛
 - البنايات الجديدة أو المعاد بناؤها لمدة سبع سنوات اعتبارا من أول جانفي من السنة الموالية لسنة إنجازها أو شغلها؛
 - منشآت المستثمرات الفلاحية لاسيما الحظائر و المرابط و المطامر.
- الفرع الثاني: الحوافز المرتبطة بعمليات التصدير.

سعيًا لترقية الصادرات خارج المحروقات تم منح مجموعة من الحوافز الضريبية لصالح المؤسسات المصدرة لمنتجاتها بغض النظر عن القطاع الذي تنشط فيه، و قد مست هذه الحوافز الضرائب و الرسوم التالية:

اولا. الضريبة على القيمة المضافة: شملت الحوافز بخصوص هذه الضريبة ما يلي:

1- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة للصادرات؛¹

2- الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء بالنسبة للبضائع المستوردة من طرف المؤسسة لإعادة تصديرها على حالها، أو لإدخالها في إنتاج السلع المعدة للتصدير وتركيبها و توبييها، و كل الخدمات ذات الصلة المباشرة بعملية التصدير.²

ثانيا. الضرائب المباشرة: تتمثل الحوافز من خلال هذه الضرائب في الإعفاءات التالية:

- 1- الضريبة على أرباح الشركات: حيث تعفى من هذه الضريبة العمليات المدرة للعملة الصعبة سيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير، و يكون الإعفاء حسب حصة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة، غير أن هذه الاستفادة تتوقف على تقديم المؤسسة للمصالح الضريبية وثيقة تثبت دفع الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر. مع استبعاد النقل البري و البحري و الجوي وإعادة التأمين و البنوك من هذا الإعفاء؛³
- 2- الضريبة على النشاط المهني: تتجلى الحوافز بشأن هذه الضريبة في إعفاء المبالغ المحققة بالعملة الصعبة من النشاطات السياحية و الفندقية و الحموية و الإطعام المصنف و الأسفار من الضريبة على النشاط المهني. و تستفيد كل المؤسسات الاقتصادية المصدرة من هذه الحوافز بغض النظر عن حجمها أو طبيعة منتجاتها أو القطاع الاقتصادي الذي تنشط فيه.

¹ قانون الرسم على حجم المعاملات، مرجع سابق، المادة 13.

² نفس المرجع، المادة 2-42.

³ قانون المالية 2001، مرجع سابق، المادة 9.

الفرع الثالث: الحوافز الضريبية المرتبطة بالبحث العلمي وتكنولوجيا الإعلام و الاتصال.

أقر التشريع الضريبي الجزائري في إطار محاولات النهوض بقطاع البحث العلمي حزمة من الحوافز الضريبية و المالية قصد التأثير على القطاع الاقتصادي بشقيه العام و الخاص وتوجيههما نحو المشاركة في تمويل البحث العلمي نظرا للمكاسب التي يحققها للاقتصاد الوطني و المؤسسات الاقتصادية معا.¹

أولا. الحوافز الضريبية الممنوحة لتشجيع البحث العلمي: تتمثل هذه الحوافز فيما يلي:

1- قابلية نفقات البحث العلمي للتخفيض عند تحديد الوعاء الضريبي: يتم تخفيض هذه النفقات ضمن الشروط التالية:

أ- السماح للمؤسسات الاقتصادية بخصم النفقات المصروفة في إطار البحث و التطوير في حدود 10 % من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز سقف 100.000.000 دج، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث و التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الضريبية و الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي. و تحدد أنشطة البحث و التطوير بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالبحث العلمي و الوزير المكلف بالقطاع الذي تنتمي اليه المؤسسة الاقتصادية.²

ب- خصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة على عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، و ذلك قبل تحديد الضريبة.

2- الحوافز المرتبطة بالملكيات و الهبات لصالح مؤسسات البحث العلمي: تضمنت هذه الحوافز مايلي:

أ- إعفاء الملكيات المبنية التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم و البحث العلمي من الضريبة العقارية.³

ب- إعفاء الوصايا و التركات التي لا تزيد قيمتها عن 1.000.000 دج المقدمة لصالح مؤسسات البحث العلمي المقيمة و المعتمدة من الضرائب، و يجب التصريح بذلك للإدارة الضريبية و الهيئة الوطنية المكلفة بالرقابة على البحث العلمي.⁴

3- الحوافز المرتبطة بالتجهيزات الموجهة للبحث العلمي: شملت الإعفاء من الضرائب و الرسوم المتعلقة بالتجهيزات

المقتناة من السوق المحلية أو المستوردة، الموجهة لنشاطات البحث العلمي و التطوير التكنولوجي و المخصصة لمراكز و مؤسسات و هيئات البحث المؤهلة و المعتمدة طبقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها.⁵

ثانيا. الحوافز الضريبية الممنوحة لمجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال: أقرت التشريعات الضريبية حزمة من الحوافز الضريبية من أجل ترقية الاستثمار في قطاع تكنولوجيا المعلومات و الاتصال أهمها:

1- الحوافز المرتبطة بشراء أجهزة الحواسيب و النشر الإلكتروني: تستفيد هذه العمليات من الحوافز التالية:

¹ الحواس زواق، واقع و آفاق الدعم الحكومي للبحث العلمي في الجزائر، في المؤتمر الدولي حول دور القطاع الخاص في تمويل البحث العلمي، كلية الملك طلال للأعمال، جامعة الأميرة سمية للتكنولوجيا بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية، عمان (الأردن)، 21- 22 تشرين الثاني، 2011.

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 171.

³ نفس المرجع، المادتان 170، 252.

⁴ ، قانون التسجيل، مرجع سابق، المادة 304 مكرر.

⁵ قانون المالية التكميلي لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 72.

أ- تطبيق المعدل المخفض للضريبة على القيمة المضافة (7%) على عمليات استيراد المجمعات و الوحدات و الأجزاء الموجهة لتجميع أجهزة الحواسيب وذات الوحدات التعريفية المحددة من طرف القانون؛¹

ب- إعفاء عمليات الإبداع و الإنتاج و النشر الوطني للمؤلفات و الأعمال على الحامل الرقمي من الضريبة على القيمة المضافة؛²

2- الحوافز المرتبطة بتشجيع إستخدام شبكة الانترنت: حيث تم إقرار الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة بداية من دخول قانون المالية التكميلي 2010 حيز التنفيذ إلى غاية 31 ديسمبر 2020 بالنسبة لما يلي:

- أ- المصاريف و الأتاوى المتصلة بخدمات الإقبال على الانترنت؛
- ب- المصاريف المتصلة بالإيواء في أجهزة الواب على مستوى مراكز المعلومات المتواجدة في الجزائر وبنقطة dz؛
- ج- المصاريف المتصلة بتصميم مواقع الواب وتطويرها؛
- د- المصاريف المتصلة بالصيانة و المساعدة التي تخص أنشطة استعمال وإيواء مواقع الواب في الجزائر.³

الفرع الرابع: الحوافز المرتبطة بتجمعات الشركات.

أقر التشريع الضريبي الجزائري جملة من الحوافز الضريبية بهدف تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تكوين تجمعات إقتصادية ترفع من قدرتها على المنافسة.

أولا. تعريف تجمع الشركات و شروط تكوينه: يخضع تكوين تجمع الشركات لشروط معينة و يحظى بمعاملة ضريبية خاصة:

1- تعريف تجمع الشركات: يعني تجمع الشركات بحسب التشريع الضريبي الجزائري "كل كيان اقتصادي مكون من مؤسستين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها الأم، تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ل90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي".⁴

2- شروط تكوين تجمع الشركات: تستفيد من هذا النظام المؤسسات المستوفية لشروط تتعلق بالعوامل التالية⁵:

أ- الطبيعة القانونية للشركة: يسمح فقط لشركات الأسهم بتكوين هذه التجمعات، و من ثم استبعاد باقي شركات الأموال الأخرى و شركات الأشخاص؛

ب- ملكية رأس المال: أن يكون رأس المال الاجتماعي مملوك بشكل مباشر- وليس بواسطة وسيط لشركات أخرى- بنسبة 90% على الأقل من طرف الشركة الأم، و لا يمكن إمتلاك رأس مال الاجتماعي للشركة الأم بشكل مباشر بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة ثالثة مؤهلة على شكل شركة أم، كما لا يمكن للشركات الأعضاء تملك رأس مال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كلياً أو جزئياً؛

¹ قانون المالية التكميلي لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 44.

² قانون الرسوم على حجم المعاملات، مرجع سابق، المادة 9.

³ قانون المالية التكميلي لسنة 2010، مرجع سابق، المادة 32.

⁴ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 138 مكرر.

- لمعرفة النظام الجبائي لتجمع الشركات في فرنسا راجع:

-- Patric Morgenstern, Initiation à L'intégration fiscale, 2^{ème} ed, Groupe RF, Paris, 2006.

- أحمد مقدمي، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 101.

⁵ الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 39.

ج- طبيعة نشاط المؤسسة: يجب أن لا يتعلق النشاط الرئيسي للمؤسسة بميدان النقل، و لا بتحويل أو تسويق المحروقات ومشتقاتها، و أن تكون علاقات المؤسسات منصوص عليها حصرا من طرف القانون التجاري، و بالتالي لا يمكن للشركات القابضة و الشركات العمومية الاقتصادية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها أن تشكل تجمعا للشركات، لأنها منظمة بالأمر رقم 95-25 المؤرخ في 25.09.1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة؛

د- مستوى أداء المؤسسة: لا يمكن الإنضمام إلى التجمع إلا للمؤسسات التي حققت ربح خلال السنتين الأخيرتين.

ثالثا. الحوافر الضريبية الممنوحة لتجمع الشركات: تستفيد مؤسسات التجمع بغض النظر عن القطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه من الحوافر التالية¹:

1- الضريبة على أرباح الشركات: تتمثل الحوافر بخصوص هذه الضريبة في:

أ- إعفاء الأرباح العائدة للشركات نتيجة مشاركتها في رأسمال الشركات الأخرى من نفس التجمع من هذه الضريبة؛²

ب- إخضاع الأرباح الناتجة عن الأسهم و حصص الشركات التي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأسمال شركات المجموعة للمعدل المنخفض لهذه الضريبة قبل أن يلغى هذا الأخير؛

ج- إعفاء فوائض القيمة المهنية الناتجة عن عمليات التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتمي إلى نفس التجمع من الضريبة؛³

د- السماح لكل شركة من المجموعة بتخفيض التكاليف المحددة قانونيا التي يمكن تقييمها، غير أنه لا يمكن لأي شركة وصلت الحد الأقصى من التخفيضات المسموح بها الاستفادة من التحديدات المسموحة للشركات الأخرى من نفس التجمع.

2- الضريبة على النشاط المهني: تتمثل حوافر هذه الضريبة في الاستفادة من تخفيض قدره 50% من أرقام الأعمال المحققة بين أعضاء شركات التجمع قبل خضوعها لهذه الضريبة.⁴

3- حقوق التسجيل: تستفيد المؤسسات بخصوص هذه الضريبة من الحوافر التالية:

أ- إعفاء العقود المتعلقة بالتحويلات الخاصة بالملكيات التي تتم بين شركات التجمع من حقوق التسجيل مع ضرورة القيام بإجراءات التسجيل؛⁵

ب- إعفاء عقود تحويل الشركات المستفيدة من النظام الضريبي لتجمع الشركات من حقوق التسجيل.

غير أن اقتصار الحق في تكوين هذه التجمعات على شركات المساهمة فقط التي هي نموذج الشركات الكبيرة، يعني استبعاد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و يعني أيضا:

- حرمانها من الاستفادة من الحوافر الضريبية المرتبطة بهذه التجمعات، و من مزايا الرفع من قدرتها التنافسية؛
- يعتبر بمثابة تحيز ضريبي لصالح المؤسسات الكبيرة و يمس بمبدأ العدالة الضريبية؛
- لا ينسجم مع سياسة إقتصادية هادفة لتنمية الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة، و يفتقد المبرر الاقتصادي.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 42.

² قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق، المادة 138 (المتمة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997).

³ نفس المرجع، المادة 173 (المتمة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997).

⁴ نفس المرجع، المادة 138 مكرر.

⁵ الجزائر، وزارة المالية، الأمر 31/96 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المادة 36 (ج ر 85 لسنة 1996).

الفرع الخامس: الحوافز الأخرى المشتركة بين القطاعات الاقتصادية.

هناك جملة من الحوافز الضريبية الأخرى يمكن للمؤسسات الاستفادة منها بحسب طبيعة الضرائب التي تخضع لها فقط دون أي اعتبار للنشاط الذي تمارسه، و ترتبط هذه الحوافز بالعناصر التالية:

أولاً. الحوافز المرتبطة بالإنخراط في البورصة: تم إقرارها بهدف ترغيب المؤسسات الاقتصادية بقطاعاتها المختلفة على الانخراط في بورصة الجزائر لأجل تطويرها، و تمثلت هذه الحوافز بحسب كل ضريبة في الآتي:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: إذ تستفيد المؤسسات الخاضعة لها من إعفاء من الضريبة لمدة (05) سنوات فيما يتعلق بحاصل و فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و السندات و الأوراق المماثلة لها و سندات الخزينة المسعرة في البورصة؛

2- الضريبة على أرباح الشركات: حيث تستفيد المؤسسات الخاضعة لها من إعفاء من الضريبة لمدة (05) سنوات بخصوص حواصل أو فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة.

ثانياً. الحوافز المرتبطة بممارسة الأنشطة: بهدف توجيه الاستثمارات نحو بعض المناطق التي تعرف نقصاً في هذا المجال، أقر التشريع الضريبي الجزائري بعض الحوافز الضريبية لحمل المؤسسات الاقتصادية بقطاعاتها المختلفة على توجيه استثماراتها نحوها، و قد شملت هذه الحوافز الضرائب التالية:

1- الضريبة الجزائرية الوحيدة : إذ تمنح المؤسسات الخاضعة لها تخفيضاً قدره 50% من أرقام الأعمال التي تحققها من أنشطتها الاقتصادية الممارسة في و لايات اليزي، تندوف، أدرار، وتمنراست؛

2- الضريبة على الدخل الاجمالي: تحظى المؤسسات التي تنشط في و لايات اليزي، تندوف، أدرار، تمنراست. و لديها موطن جبائي في هذه الولايات و تقيم بها بصفة دائمة من تخفيض قدره 50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، و يكون الإعفاء بصفة انتقالية لمدة (05) سنوات و تم آخر تجديد لهذا الاعفاء سنة 2015، مع إقصاء المؤسسات الناشطة في قطاع المحروقات من هذا الإعفاء ماعدا نشاطات توزيع المنتجات البترولية و الغازية وتوزيعها.

3- الضريبة على أرباح الشركات: تجلت حوافز المؤسسات الخاضعة لهذه الضريبة في:

أ- تخفيض قدره 50%: يقتطع من مبلغ الضريبة بالنسبة للشركات التي تنشط و تقيم بصفة دائمة في ولايات اليزي، تندوف، تمنراست، و أدرار، لمدة (05) سنوات. و تم تجديد هذا الاعفاء سنة 2015،¹ مع استبعاد الشركات العاملة في قطاع المحروقات من هذا التخفيض عدا نشاطات توزيع المنتجات البترولية و الغازية وتوزيعها؛

ب- تخفيض قدره 20%: يخصم من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة المنتجة و المتواجدة في ولايات الجنوب و المستفيدة من الصندوق الخاص بتنمية الجنوب لمدة (05) سنوات، مع استثناء المؤسسات البترولية من هذه الاستفادة؛

ج- تخفيض قدره 15%: يخفض من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة المتواجدة و المنتجة في و لايات الهضاب العليا و المستفيدة من الصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا لمدة (05) سنوات مع استثناء المؤسسات العاملة في مجال المحروقات من هذه الاستفادة.

¹ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 16.

ثالثا. الحوافز المرتبطة بالاهتلاكات: يوفر النظام الضريبي الجزائري للمؤسسة الاقتصادية ثلاثة أنظمة اهتلاك هي الاهتلاك الثابت (الخطي)، الاهتلاك المتناقص، و الاهتلاك المتصاعد:

1- نظام الاهتلاك المالي الخطي : هو النظام العام للإهتلاك في الجزائر، و توزع فيه قيمة الاستثمار على سنوات عمره الإنتاجي، فينتج عن ذلك أقساط سنوية ثابتة، و بالتالي هو نظام يلائم المؤسسات التي يتميز نشاطها بالاستقرار، حيث يضمن لها تدفقات مالية ثابتة و متساوية، و يترتب على ذلك مساهمة ثابتة للاهتلاكات في التمويل الذاتي؛

2- نظام الاهتلاك المالي التنازلي : يسمح هذا النظام باسترجاع قيمة الاستثمارات بوتيرة أسرع من النظام الخطي، و بحسب سنويا على القيمة المتبقية للأصل الواجب إهتلاكه ماليا،¹ و يطبق في الجزائر على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج عدا المباني السكنية و الورشات و المحلات المستعملة في النشاط المهني، و المؤسسات الناشطة في القطاع السياحي. و يتوقف حق المؤسسة في اختيار هذا النظام على استيفائها الشروط التالية:

(أ)- الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي؛

(ب)- إرفاق التصريح السنوي للسنة المالية المحتمتمة بطلب صريح للإدارة الضريبية باختيار هذا النظام، يُوضح فيه طبيعة و تاريخ حيازة أو إنشاء التجهيزات، و يكون الاختيار نهائي و لا رجعة فيه بالنسبة للتجهيزات المصرح بها؛

(ج)- يطبق هذا النظام على التجهيزات المكتسبة أو المقتناة المحددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 271/92 على أن تكون مدة استعمالها ثلاثة سنوات على الأقل.

يحقق هذا النظام للمؤسسة الاقتصادية تمويلا ذاتيا كبيرا في السنوات الأولى، المساهمة السريعة في تجديد استثماراتها، و الخضوع لضريبة أقل مع إمكانية توظيف الأرباح في مشاريع توسعية أو جديدة. لذا هو يناسب المؤسسات حديثة النشأة أكثر من غيرها، حيث يمكنها من استرجاع الجزء الأكبر من قيمة استثماراتها و يوفر لها جزءا من الموارد اللازمة لمواجهة الاختلالات التي قد تتعرض لها في بداية نشاطها؛

3- نظام الاهتلاك المالي المتصاعد : هو عكس نظام الاهتلاك التنازلي،² حيث يكون قسط الاهتلاك ضئيلا في البداية ثم يتصاعد تدريجيا، و بالتالي يسمح للمؤسسة بتحقيق تمويل ذاتي ضعيف في السنوات الأولى ثم يرتفع بمرور الوقت، لذلك يناسب المؤسسات التي تهدف إلى التوسع التدريجي. و تتوقف شروط تطبيقه بمقتضى التشريع الضريبي الجزائري على تقديم المؤسسة طلبا للإدارة الضريبية بهذا الشأن.

من التدابير الأخرى التي أقرها المشرع الضريبي و التي من شأنها رفع مساهمة الاهتلاك في التمويل الذاتي تلك التعديلات التي مست سقف قاعدة حساب اهتلاك السيارات السياحية حيث ارتفع من 300.000 دج سنة 92 إلى 800.000 دج³ ثم إلى 1.000.000 دج حاليا.

¹ المعدل يتم الحصول عليه بضرب معدل الاهتلاك الخطي بمعامل متغير يحدده النظام الضريبي تبعا لمدة استخدام الاستثمار، و لمعرفة المعدلات المطبقة في الجزائر راجع المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² يحسب الاهتلاك المالي المتصاعد بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كإسقاط عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية و كمقام ن (1+ن) و تمثل (ن) عدد سنوات الاهتلاك المالي.

³ لا يتم الأخذ بهذا السقف عند ما تكون السيارة السياحية هي الأداة الرئيسية في النشاط بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2004.

4- ظروف تطبيق أنظمة الإهلاك في الجزائر: ما يميز طريقة تطبيق أنظمة الإهلاك في الجزائر هو:

أ- استمرار اعتماد أسلوب الإهلاك التقليدي: و هو ما لا يمكن من تسريع معدلات الاستثمار و التنمية التي تحتاج إلى تطبيق الإهلاك المعجل بمفهومه الصحيح، لأنه الأقدر على جذب و توجيه المؤسسات نحو القطاعات الإنتاجية المحققة للتنمية. فهو يمكنها من تحديث و تطوير طاقاتها الإنتاجية، و يرفع من درجة السيولة لديها في بداية حياتها؛

ب- تقييد قابلية تخفيض أقساط الإهلاك من الوعاء الضريبي: تتوقف قابلية تخفيض أقساط الإهلاك من وعاء الضريبة على توفر الشروط العامة التي سبقت الإشارة إليها، بالإضافة إلى الشروط التالية:

- أن يكون الأصل قابلا للإهلاك؛

- أن يكون الأصل مقيد ضمن أصول المؤسسة؛

- أن يطبق في القاعدة¹ و في حدود القيمة الأصلية (سعر التكلفة)؛

- الإهلاك يحسب وفق النظام الخطي مع إمكانية تطبيق النظام التصاعدي أو التنزلي ضمن شروط².

ج- ارتباط الاستفادة من الإهلاك بنظام الإخصاع الحقيقي: أي بمسك المحاسبة و الخضوع للضريبة و وفق النظام الحقيقي، ما يحول دون استفادة غالبية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المنتمة لأنظمة الجزافية من مزاياه، و من ثم يقلل من أهميته كحافز ضريبي للتأثير على قرارات الاستثمار لدى أصحابها.

رابعاً. الحوافز المرتبطة بترحيل الخسائر و التمويل الإيجاري: تجلت الحوافز الضريبية بهذا الخصوص في:

1- الحوافز المرتبطة بترحيل الخسائر: يسمح التشريع الضريبي الجزائري للمؤسسة في حالة تعرضها لعجز بترحيل هذا العجز و معاملته كعبء قابل للتخفيض من الربح المحقق خلال السنة المالية الموالية، و إذا كان هذا الربح غير كاف لتغطية العجز، يرحل العجز بالترتيب إلى غاية السنة المالية الرابعة لسنة تسجيل العجز³.

2 - الحوافز المرتبطة بالتمويل الإيجاري: بسبب عقبات التمويل التي تعترض المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تم إقرار مجموعة من الحوافز الضريبية لحمل الهيئات المالية و البنوك على توفير التمويل اللازم لهذه المؤسسات عبر آلية التمويل الإيجاري من جهة، و ترغيب هذه المؤسسات على اعتمادها من جهة أخرى. و قد شملت الحوافز مختلف الضرائب و الرسوم:

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات: تمثلت الحوافز في إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقترض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير من الخضوع لهاتين الضريبتين⁴؛

ب- الضريبة على النشاط المهني: يتجلى الحافز من خلال هذه الضريبة في استبعاد الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي من أساس هذه الضريبة⁵.

ج- الضريبة على القيمة المضافة: شملت الحوافز بخصوص هذه الضريبة مايلي:

¹ قاعدة الإهلاك تكون :- بالنسبة للتجهيزات التي تمنح الحق في خصم TVA وتستهلك في نشاط خاضع لهذه الضريبة تتمثل في سعر الاكتساب أو سعر الشراء خارج الضريبة على القيمة المضافة.

² شروط تطبيق نظام الإهلاك المالي التصاعدي، أو التنزلي حددتها المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة.

³ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 147.

⁴ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 173.

⁵ نفس المرجع، المادة 220.

- إعفاء مقتنيات البنوك و المؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري؛¹
- الإعفاء من هذه الضريبة بداية من صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009 و إلى غاية 31 ديسمبر 2018 بالنسبة لمبالغ الايجارات المسددة في إطار عقود القرض الإيجاري و المتعلقة بالمعدات و التجهيزات المنتجة في الجزائر و الضرورية لما يأتي²:
 - الفلاحة، و إنجاز غرف التبريد و صوامع الحبوب المخصصة للمحافظة على المنتجات الفلاحية؛
 - السقي، و توفير المياه المستعملة بصورة حصرية في المجال الفلاحي؛
 - إنجاز الملبئات الصغيرة الموجهة لتحويل الحليب الطازج؛
 - زراعة الزيتون و إنتاج و تخزين زيت الزيتون؛
 - تحديد أدوات الإنتاج و الإستثمار في الصناعات التحويلية.
- و يتم تحديد قائمة هذه التجهيزات بقرار مشترك بين وزراء المالية، الفلاحة، و الصناعة.
- (د) - **حقوق التسجيل**: تمثلت الحوافز في الإعفاء من حقوق التسجيل لعمليات نقل ملكية التجهيزات و العقارات المهنية التي أعاد المقرض المؤجر التنازل عنها لصالح المقرض المستأجر عند إختيار هذا الأخير لإعادة التنازل.³
- (هـ) - **رسم الشهر العقاري**: تعفى من هذا الرسم العقود المتعلقة بإقتناء العقارات المنجزة من قبل البنوك و المؤسسات المالية في إطار الإيجار العقاري أو أي قرض عقاري مشابه موجه لتمويل الاستثمارات المنجزة من قبل المتعاملين الاقتصاديين للإستعمال التجاري أو الصناعي أو الفلاحي أو لممارسة مهنة حرة.⁴

¹ قانون الرسوم على حجم المعاملات، مرجع سابق، المادة 9-23.

² قانون المالية التكميلي لسنة 2009، مرجع سابق، المادة 24.

³ قانون التسجيل، مرجع سابق، المادة 9-258.

⁴ نفس المرجع، المادة 5-353.

المبحث الثاني: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قوانين و هيئات ترقية الاستثمار.

إضافة إلى ما أقرته قوانين الضرائب المختلفة من حوافز لتشجيع الاستثمار مثل ما اسلفنا الذكر، أقرت قوانين الاستثمار و هيئات ترقيته التي أحدثتها الجزائر العديد من الحوافز الضريبية الهادفة لحفز و توجيه الاستثمار من خلال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة. و قد تم التطرق إلى الحوافز التي منحتها القوانين الصادرة قبل الاصلاح الضريبي سنة 1991 في سياق استعراض سياسات ترقية الاستثمار في قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بوجه عام في الفصل الأول من هذا البحث، لذلك سوف نتعرض في هذا المبحث إلى الحوافز التي أقرتها قوانين الاستثمار الصادرة بعد الاصلاح الضريبي لسنة 1991 و ما رافقها من هيئات لترقية الاستثمار و الشغل ، و ذلك من خلال العنصرين التاليين:

- **المطلب الأول: الحوافز الممنوحة في إطار قوانين الاستثمار لسنوات ما بعد الاصلاح الضريبي لسنة 1991؛**

- **المطلب الثاني: الحوافز الممنوحة في إطار هيئات مرافقة و دعم الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة.**

المطلب الأول: الحوافز الممنوحة في إطار قوانين الاستثمار لسنوات ما بعد الاصلاح الضريبي لسنة 1991.

حاولت قوانين الاستثمار التي صدرت بداية من 1993 دعم التوجه الاقتصادي الجديد الداعم للاستثمار الخاص المحلي و الأجنبي، ما قد يتيح المجال لدعم الاستثمارات الصغيرة والمتوسطة، و أتمدت بشكل كبير على الحوافز الضريبية لتحفيز الاستثمار و توجيه نحو القطاعات و المناطق ذات الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية.

لذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الطريقة التي وُظفت بها الحوافز الضريبية ضمن قوانين الاستثمار المختلفة لأجل

تهيئة مناخ استثماري مناسب لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و ذلك من خلال العنصرين التاليين:

- **الفرع الأول: قانون الاستثمار لسنة 1993؛**

- **الفرع الثاني: قانون الاستثمار لسنة 2001.**

الفرع الأول: قانون الاستثمار لسنة 1993.

تزامن صدور هذا القانون مع الاصلاحات الضريبية التي عرفتها الجزائر بداية من 1991، و التي حاولت تهيئة النظام الضريبي بما يلائم المتغيرات الاقتصادية المحلية و الدولية، و جعله نظاما جاذبا وموجها للاستثمارات الخاصة كونها مرحلة التحول إلى القطاع الخاص الذي لم تتح له سابقا فرص الاستثمار لتكوين رؤوس الأموال الكبيرة. و هذا ما قد يزيد من فرص نجاح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل التسهيلات و الحوافز التي جاء بها قانون الاستثمار لسنة 1993 الموجه أساسا للاستثمارات الخاصة المحلية و الأجنبية، مع إمكانية استفادة المؤسسات العمومية الوطنية من أحكامه.¹

أولا. المبادئ العامة للاستثمار في ظل قانون 1993: تجلت المبادئ العامة للاستثمار في هذا القانون في التالي:

1- الإطار القانوني للاستثمار: يطبق هذا القانون على الاستثمارات الوطنية الخاصة و الأجنبية التي تنجز ضمن الأنشطة الاقتصادية الخاصة بإنتاج السلع و الخدمات غير المخصصة صراحة للدولة أو فروعها أو لأي شخص معنوي ينوب عنها قانونا،² ما قد يسمح للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الاستثمار في إطار يوفر لها نوع من الإنصاف في الاستفادة من الحوافز و الضمانات المرتبطة بالإستثمار. لكن مع ذلك تواصلت إمكانية استثمار الدولة بالاستثمار في

¹ الجزائر، المرسوم التشريعي 93-12 المؤرخ في 19. 12. 1993 والمتعلق بترقية الاستثمار، المادة 43.

² نفس المرجع، المادة 1.

- كثير من القطاعات لكونها إستراتيجية أو تمثل أهمية خاصة بالنسبة لها، سواء بشكل مباشر أو بتعيين الجهات المؤهلة للاستثمار في هذه القطاعات عبر القوانين و المراسيم التشريعية؛
- 2- مفهوم الاستثمار: تم ضبطه في تلك الاستثمارات المنشئة و المنمية للقدرات، المعيدة للتأهيل أو الهيكلة، و المنفذة في شكل حصص من رأس مال أو حصص عينية مقدمة من شخص طبيعي أو معنوي¹؛
- 3- حرية الاستثمار: هو إمتداد لمبادئ قانون الاستثمار السابق له، غير أن هذه الحرية تبقى مقيدة بتدخل الدولة عن طريق التشريعات و التنظيم لتحديد الأنشطة المقننة، ما يعني استمرار الغموض في مفهوم هذا المبدأ و الذي لن يكون في صالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لعدم قدرتها على توجيه التشريعات بما يخدم مصالحها؛
- 4- المساواة بين المستثمرين: تتجلى هذه المساواة من خلال:
- أ- أحقية الاستثمار الخاص الوطني و الأجنبي في الاستثمار في كل القطاعات الإنتاجية و الخدمية عدا تلك التي تستأثر بها الدولة بموجب القانون (الدولة و الهياكل التابعة لها أو أي شخص طبيعي أو معنوي محدد من طرفها)؛
- ب- المساواة في الاستفادة من حوافز الاستثمار التي أقرها هذا القانون و التي مست الجوانب المالية والضريبية وغيرهما.
- 5- التصريح بالاستثمار: حاول هذا القانون تقليص الإجراءات وحصرها في التصريح بالاستثمار لدى وكالة ترقية ودعم الاستثمار (APSI). و الأهم في هذا المجال ليس الإجراء الشكلي للتصريح وإنما محتوى التصريح الذي قد يعطي فكرة أولية عن الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للاستثمار، مدى انسجامه مع التوجهات الاقتصادية والاجتماعية للسياسة الاستثمارية للدولة، من حيث القطاعات والمناطق التي ترغب الدولة في تحفيز وتوجيه الاستثمار بها؛
- 6- مرافقة الاستثمار: تميز هذا القانون بإنشائه لهيئة و احدة تدعى " و كالة دعم ومتابعة الاستثمار"² لمرافقة المستثمرين في كل مراحل إنجاز مشروعاتهم الاستثمارية، وتزويدهم بالمعطيات الاقتصادية و التقنية المرتبطة بطرق استغلالها، سيما من خلال إنشاء الشباك الوحيد الذي يضم كل الإدارات والمصالح التي لها علاقة مباشرة بالاستثمار، فطول الإجراءات الإدارية وتعددتها وتعقدتها و بيروقراطيتها كثيرا ما تسبب في إعاقه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نتيجة عدم قدرتها على مواجهة هذه العراقيل مقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي يمكنها تجاوزها ولو بالطرق والأساليب غير القانونية بما في ذلك الرشى، التي أصبحت من منظور بعض المؤسسات الكبيرة على أنها نفقات عادية في سبيل تحقيق أهدافها؛
- 7- الضمانات: تمثلت الضمانات التي وفرها هذا القانون سيما للمستثمرين الأجانب في التالي:
- أ- المعاملة المتماثلة للمستثمرين الأجانب و الوطنيين: فهم متساوون في الحقوق و الإلتزامات في مجال الاستثمار دون تجاهل أحكام الاتفاقيات المبرمة بين الدولة الجزائرية و الدول التي ينتمي إليها المستثمرون الأجانب؛
- ب- عدم تطبيق المراجعات و الإلغاءات على الاستثمارات المنجزة: ما لم يطلب المستثمر ذلك صراحة، و قد يجد هذا من قدرة الدولة على توجيه الاستثمار في حالة إنحرافه عن ماهو معلن عنه لدى التصريح بالاستثمار؛

¹ المرسوم التشريعي 93-12، مرجع سابق، المادة 2.

² نفس المرجع، المواد 6، 4، 7.

(ج) - عدم قدرة الإدارة على تسخير الاستثمارات: و ذلك خارج الحالات التي قد تنص عليها التشريعات المعمول بها، و في هذه الحالة ينبغي أن يترتب على عملية التسخير تعويضا عادلا؛

(د) - الإحتكام إلى المحاكم لفض النزاعات: سيما بين المستثمر الأجنبي و الدولة الجزائرية سواء من طرف المستثمر أو بسبب إجراءات اتخذتها الدولة ضده، إلا إذا كانت هناك اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف أبرمتها الدولة الجزائرية تتعلق بالصلح أو التحكيم أو اتفاق خاص ينص على شرط التحكيم أو يسمح للأطراف بالاتفاق على إجراء الصلح باللجوء إلى تحكيم خاص؛

(هـ) - ضمان تحويل رأس المال و عوائده، و ناتج التنازل أو التصفية: حتى و إن كان هذا المبلغ يفوق رأس المال الأصلي للمستثمر. و هذا بالنسبة للاستثمارات التي تنجز بتقديم حصص من رأس المال بعملة قابلة للتحويل، و مسعرة رسميا في البنك المركزي الجزائري بعد تأكده من استيرادها فعليا.¹

ثانيا. حدود و قواعد تأطير الاستثمار في ظل قانون الاستثمار لسنة 1993: على الرغم من تبني القانون لمبدأ حرية الاستثمار لتأكيد التوجه الجديد للدولة و رغبتها في إشراك القطاع الخاص المحلي و الأجنبي في تحقيق التنمية، إلا أنه وضع العديد من القواعد الناظمة و الموجهة له لضمان عدم خروجه عن الاطار المرسوم له مسبقا:

1- الإطار الزمني: شمل الاطار الزمني لتطبيق هذا القانون ما يلي:

(أ) - إمكانية استفادة الاستثمارات الجاري إنجازها منذ فترات سابقة من أحكام هذا القانون بخصوص الحوافز، كما شملت الاستفادة الاستثمارات التي شُرع في استغلالها حتى حدود السنوات الخمسة السابقة لصدوره، على أن تكون الاستثمارات محل تصريح للوكالة ضمن نفس الشروط المتعلقة بالاستثمارات المحدثة بموجب هذا القانون؛

(ب) - استفادة الاستثمارات الجاري إنجازها و الاستثمارات المنجزة فعلا قبل سريان تطبيق هذا القانون من نفس الضمانات الواردة فيه؛

(ج) - عدم إمكانية الجمع في الاستفادة بين التدابير التشجيعية و الحوافز الممنوحة في هذا القانون مع تلك التي منحها قوانين الاستثمار السابقة، كما أنه ليس هناك أثر رجعي لها، و لا حق للاستثمارات في فرض ضريبي أو أي شكل آخر من أشكال إلزام الدولة بخصوص الفترات السابقة لصدور هذا القانون. لأنه نص على إلغاء أحكام جميع القوانين السابقة المخالفة له بما في ذلك القانون رقم (88-25)، المتضمن قانون الاستثمار لسنة 1988؛²

(د) - إنجاز الاستثمار في فترة أقصاها (03) سنوات اعتبارا من تاريخ منح قرار الامتيازات، مع إمكانية تمديد المدة من قبل وكالة دعم و متابعة الاستثمار إذا رأت أن إنجاز الاستثمار يحتاج لفترة أطول.

2- الاطار المحدد لموضوع الاستثمار: حدد هذا القانون الاطار المتعلق بموضوع الاستثمار في التالي:

(أ) - الاستثمارات الوطنية الخاصة و الاستثمارات الأجنبية المنجزة ضمن الأنشطة الاقتصادية الخاصة بإنتاج السلع و الخدمات عدا الأنشطة المحددة قانونا على أنها من اختصاص الدولة أو أحد فروعها أو أي شخص معنوي آخر.

¹ المرسوم التشريعي 93-12، مرجع سابق، المواد 38، 39، 40، 41، 12.

² نفس المرجع، المواد 45، 47، 49.

قد يعد هذا مساساً بمبدأ حرية الاستثمار، مادام أن هناك قطاعات و أنشطة اقتصادية أُستثنى القطاع الخاص من الاستثمار فيها، بحكم أن التشريع جعلها حكراً على الدولة و هيئاتها العامة أو أي طرف آخر تعود سلطة تحديده إليه وحده كما كان الشأن في قوانين الاستثمار السابقة، غير أن عدم تحديد هذا القانون لقطاعات تدخل الدولة صراحة كما كان يحدث في السابق يوسع مجال تدخل الدولة لتصحيح مسارات الاستثمار إذا حادت عن وجهتها المرسومة مسبقاً؛

(ب)- الاستثمارات المنشئة و المنمية للقدرات و المعيدة للتأهيل و الهيكلة، المنجزة في شكل حصص من رأس المال أو حصص عينية يقدمها شخص طبيعي أو معنوي، و تكون متخذة لأحد أشكال الاستثمار التالية:

- الاستثمارات الجديدة بغض النظر عما إذا كان رأس المال المنشئ لها وطنياً أو أجنبياً؛
- الاستثمارات المعيدة للتأهيل أو الهيكلة، و تخص الاستثمارات التي بُعثت من جديد بعد توقفها بسبب غلق المؤسسة أو إعلان إفلاسها.¹

3- قواعد مراقبة و توجيه الاستثمار: تمثلت القواعد التي وضعها القانون بغية التحكم في الاستثمار و توجيهه في:

(أ)- متابعة و مراقبة الاستثمار: حيث تكون الاستثمارات المستفيدة من الحوافز موضوع متابعة من قبل الوكالة الوطنية لدعم و متابعة الاستثمار طيلة فترة الاستفادة من هذه الحوافز، مع إمكانية السحب الكلي أو الجزئي للامتيازات الممنوحة في حالة عدم إحترام أحكام هذا القانون، ماعدا في حالة القوة القاهرة.

غير أن حصر المتابعة على فترة الاستفادة من الحوافز يدعو إلى التساؤل حول كيفية التعامل مع الاستثمارات التي تحتفي بانتهاء فترة الحوافز و مطالبتها بإرجاع الحوافز الضريبية و المالية التي استفادت منها على الأقل. و بالتالي فإن متابعة بمذاه الصورة تفتح المجال أمام الاستثمارات غير الجادة لإصطياد الحوافز الضريبية و الاختفاء بعد ذلك؛

(ب)- إمكانية التحويل أو التنازل عن الاستثمارات المستفيدة من الامتيازات: على أن يلتزم المالك الجديد بالوفاء بجميع الإلتزامات التي تعهد بها المستثمر الأصلي و إلا الغيت الاستفادة من الحوافز.²

و هنا يثار التساؤل أيضاً عن كيفية التعامل مع حالات التنازل أو التحويل التي تتم بعد انتهاء فترة المتابعة المقررة بفترة الاستفادة من الحوافز.

ثالثاً. الحوافز الضريبية المقررة في قانون الاستثمار لسنة 1993: إعتد هذا القانون على الحافز الضريبي كوسيلة لتحفيز و توجيه الاستثمار الخاص، فالقطاع الخاص لم يكن في هذه المرحلة يمتلك ثقافة استثمارية تمكنه تقييم كل العناصر المشكلة للبيئة الاستثمارية، لكن من السهل عليه استيعاب التأثير السلبي للضريبة على العوائد الاستثمارية، لذلك فإن اللجوء إلى الحوافز الضريبية و ما يترتب عنها من تخفيف في العبء الضريبي يمكن أن يغري المستثمرين. لذا أقر هذا القانون حزمة من الحوافز الضريبية تكون الاستفادة منها وفق نظامين هما:

1- النظام العام: تستفيد من الحوافز الضريبية لهذا النظام، الاستثمارات المنجزة خارج المناطق التي تطبق عليها الأنظمة الخاصة (المناطق الواجب ترقيتها و المناطق الحرة)، و تُمنح امتيازاته على مرحلتين هما:

¹ المرسوم التشريعي 93-12، مرجع سابق، المواد 1، 2، 36.

² نفس المرجع، المادتان 44، 46.

أ- مرحلة الإنجاز: حيث يستفيد فيها المستثمر من حزمة من الحوافز الضريبية لمدة (03) سنوات اعتبارا من تاريخ منح قرار الاستفادة، وقد تمدد الفترة إذا رأت وكالة دعم و متابعة الاستثمار أن المشروع الاستثماري يحتاج إلى فترة إنجاز أطول، وتمثل امتيازات هذه المرحلة في:¹

- الإعفاء من الضرائب والرسوم على عمليات نقل الملكية بعوض بالنسبة للمشتريات العقارية في إطار الاستثمار؛
- تطبيق النسبة المخفضة المقدرة ب(05) بالألف بخصوص حقوق تسجيل العقود التأسيسية للشركات أو رفع رأسمالها؛
- الإعفاء من الضريبة العقارية على كل الأملاك العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار اعتبارا من تاريخ الحصول عليها؛
- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة على السلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة من السوق المحلية التي تدخل بشكل مباشر في إنجاز الاستثمار، شريطة أن تكون هذه السلع و الخدمات موجهة لإنجاز عمليات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة. غير أنه بالنسبة للسلع المستوردة كان يُفترض حصرها في تلك التي لا يمكن إنتاجها محليا؛
- تطبيق النسبة المخفضة للرسوم الجمركية المقدرة ب 3% عند جمركة السلع المستوردة التي تدخل في إطار إنجاز المشروع، و يمكن أن تكون هذه السلع موضوع تنازل أو تحويل طبقا للتشريعات المعمول بها بعد موافقة الوكالة. غير أن هذا قد يمثل منفذا للتحايل على الاستفادة من هذا الحافز وتوجيه السلع إلى مجال المضاربة بدل استعمالها في إنجاز الاستثمار.

ب- مرحلة الاستغلال: يستفيد المشروع الاستثماري بعد دخوله مرحلة الاستغلال الفعلي من الحوافز الضريبية التالية:

- الإعفاء الكلي لمدة تتراوح من (02) إلى (05) سنوات كحد أقصى من الضريبة على أرباح الشركات، الدفع الجزائي، و الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري؛
- إخضاع الأرباح المعاد استثمارها إلى المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات المقدر ب 33% بدلا من المعدل العادي المقدر آنذاك ب 42% بعد انتهاء مدة الإعفاء المذكورة في الفقرة السابقة؛
- إعفاء مداخل الصادرات من الضريبة على أرباح الشركات، الدفع الجزائي، و الضريبة على النشاط الصناعي والتجاري. و تحدد حصة الإعفاء بالنسبة التي يشكلها رقم أعمال الصادرات من رقم الأعمال الإجمالي، و هذا بعد انتهاء فترة الإعفاء الكلي؛
- إعفاء المشتريات من السوق المحلية المودعة لدى الجمارك و الموجهة لتموين المنتجات المعدة للتصدير و الخدمات المرتبطة بهذه المشتريات من جميع الحقوق و الرسوم؛²

2 - الأنظمة الخاصة: تشمل الأنظمة التالية:

أ- نظام المناطق الخاصة: هو نظام يطبق على الاستثمارات المقامة في ما يسمى المناطق الواجب ترقيتها³ و مناطق التوسع الاقتصادي المتكونة من الفضاءات الجيو- اقتصادية، التي تتوفر على خصائص مشتركة من الموارد الطبيعية و البشرية و الهياكل القاعدية الكفيلة بتسهيل إقامة المشاريع المنتجة للسلع و الخدمات. و الهدف من تكوين هذه

¹ المرسوم التشريعي 93-12، مرجع سابق، المادتان 2، 17.

² نفس المرجع، المادتان 18، 19.

³ هذه البلديات محددة بموجب قرار وزاري مشترك مؤرخ في 09 أكتوبر 1991.

المناطق هو اظهار المناطق التي تحتوي على عناصر ذات حيوية اقتصادية، قادرة على المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية المتوازنة جهويا و قطاعيا مستقبلا، و تشمل المناطق المراد ترقيتها مجموعة من المناطق الجغرافية.¹

تستفيد الاستثمارات التابعة لهذا النظام على مرحلتين من الحوافز الضريبية التالية:

أ-مرحلة الانجاز: تستفيد فيها الاستثمارات لمدة ثلاث(03)سنوات ما لم تمدد من طرف وكالة دعم ومتابعة الاستثمار إن رأت أن الاستثمار يحتاج إلى فترة إنجاز أطول، من الحوافز التالية:²

- الإعفاء من الضرائب و الرسوم على عمليات نقل الملكية بمقابل للمقتنيات العقارية التي تتم لصالح إنجاز الاستثمار؛
- تطبيق النسبة المخفضة المقدرة بـ (05) بالألف بخصوص حقوق تسجيل العقود التأسيسية للشركات و رفع رأسمالها؛
- إعفاء السلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة من السوق المحلية التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع من الضريبة على القيمة المضافة، شريطة أن توجه هذه السلع و الخدمات لإنجاز عمليات خاضعة لهذه الضريبة؛
- الخضوع للنسبة المخفضة للرسوم الجمركية المقدرة بـ 3% عند جمركة السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، مع إمكانية أن تكون هذه السلع موضوع تنازل أو تحويل طبقا للتشريع المعمول به بعد موافقة الوكالة؛

أ-ب)- مرحلة الاستغلال: تستفيد الاستثمارات خلال هذه الفترة من الحوافز الضريبية التالية:³

- الإعفاء الكلي لمدة أدناها خمس (05) سنوات و أقصاها عشر (10) سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات، الدفع الجزائي، و الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري؛
- إعفاء الأملاك العقارية التي تدخل مباشرة في إطار الاستثمار من الضريبة العقارية اعتبارا من تاريخ الحصول عليها لفترة مماثلة لتلك المذكورة في الفقرة السابقة؛
- استفادة الأرباح المعاد استثمارها في منطقة خاصة من تخفيض 50% من معدل الضريبة على أرباح الشركات و خضوعها لمعدل 16.5% بدلا من 33% بعد انتهاء فترة الإعفاء الكلي؛
- إعفاء عمليات التصدير من الضريبة على أرباح الشركات، الدفع الجزائي، و الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري بنسبة تحدد بما يمثله رقم أعمال الصادرات من رقم الأعمال الإجمالي.

ب)- نظام المناطق الحرة: يطبق هذا النظام على الاستثمارات المنجزة في المناطق الحرة⁴ بتقديم حصص من رأس المال بعملة قابلة للتحويل الحر و مسعرة رسميا من طرف البنك المركزي الجزائري الذي عليه التأكد من استيرادها فعليا، و تستفيد المشاريع الاستثمارية المقامة في هذه المناطق من الحوافز الضريبية التالية:

ب-أ)- الإعفاء من جميع الضرائب و الرسوم و الاقطاعات ذات الطابع الضريبي وشبه الضريبي و الجمركي ماعدا:

¹ راجع: حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2005-2006، ص 203.

² المرسوم التشريعي 93-12، مرجع سابق، المادة 21.

³ نفس المرجع، المادة 22.

⁴ تتميز هذه المناطق بـ : - المعاملات التجارية في هذه المناطق تتم بعملات قابلة للتحويل مسعرة من البنك المركزي الجزائري- خضوع عمليات الاستيراد أو التصدير أو التخزين أو التحويل أو إعادة التصدير لإجراءات جمركية مبسطة- الاستثمارات المنجزة في هذه المناطق يجب أن تكون في مجال النشاطات الموجهة للتصدير، الذي يعني تسويق الخدمات و المنتجات التي أنتجتها هذه الاستثمارات خارج الإقليم الجمركي الوطني بما فيه المناطق الحرة. وعليه تعد العلاقات التجارية بين المؤسسات الناشطة في هذه المناطق و المؤسسات الموجودة عبر التراب الوطني من عمليات التجارة الخارجية في نظر التشريعات المعمول بها) المادة 25 المرسوم التشريعي 93-12).

- الحقوق و الرسوم المتعلقة بالسيارات السياحية غير المرتبطة باستغلال المشروع؛
- المساهمات و الاشتراكات في النظام القانوني للضمان الاجتماعي، و إن كان أجاز للعمال الأجانب المتمتعين بصفة "غير مقيم" قبل توظيفهم اختيار نظام للضمان الاجتماعي غير النظام الجزائري، ما لم تكن هناك اتفاقية معاملة بالمثل في مجال الضمان الاجتماعي و قعتها الجزائر مع دول يكون هؤلاء العمال من رعاياها تنص بخلاف ذلك. و في هذه الحالة لا تُلزم الجهة المستخدمة و لا العامل بدفع مساهمات و اشتراكات الضمان الاجتماعي في الجزائر؛
- العمال الأجانب الموظفون في المناطق الحرة يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 20% من أجورهم.¹
- ب-ب)- إعفاء عوائد رؤوس الأموال الموزعة الناتجة عن الأنشطة الممارسة في هذه المناطق من الضرائب و الرسوم.
- ج)- نظام الجنوب الكبير: يطبق هذا النظام على الرقعة الجغرافية التي تضم و لايات تمنراست، أدرار، تندوف، و اليزي. حيث تستفيد المشروعات الاستثمارية المقامة فيها من بعض الحوافز الضريبية على مرحلتين هما:
 - ج-أ)- مرحلة الانجاز: تتمثل حوافز هذه المرحلة في:
 - الإعفاء من حقوق نقل الملكية بمقابل للعقارات التي تدخل في إنجاز الاستثمار؛
 - الخضوع للمعدل المنخفض لحقوق التسجيل المقدر بـ 0,05% على عقود تأسيس الشركات و عقود الرفع في رأس مالها؛
 - إعفاء السلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة من السوق المحلية التي تدخل في إنجاز الاستثمار من الضريبة على القيمة المضافة عند استخدامها في عمليات خاضعة لهذه الضريبة؛
 - الخضوع للنسبة المنخفضة للحقوق الجمركية المقدرة بـ 3% على المواد المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
 - ج-ب)- مرحلة الاستغلال: تتمثل حوافز هذه المرحلة في:
 - الإعفاء لمدة (10) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات، الدفع الجزائي، الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري، و الضريبة العقارية؛
 - إخضاع الأرباح المعاد استثمارها للمعدل المنخفض المقدر بـ 16,5% بدلا من المعدل العادي 33%، و ذلك بعد إنقضاء فترة الاعفاء الكلي من الضريبة؛
 - إعفاء الصادرات من الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على النشاط الصناعي و التجاري، و الدفع الجزائي. و تحدد نسبة الاعفاء بنسبة رقم أعمال الصادرات إلى رقم الأعمال الإجمالي.
- في الأخير يمكن القول أن الحوافز الضريبية التي جاء بها هذا قانون الاستثمار لسنة 1993 قد تؤثر إلى أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كانت ضمن حسابات السلطات الاقتصادية في الجزائر باعتبارها الوسيلة الأساسية لتفعيل دور القطاع الخاص في ترقية الاستثمار و تحقيق التنمية.
- رابعا. هيئة متابعة ومرافقة الاستثمار في ظل قانون الاستثمار لسنة 1993: إذا كانت الحوافز الضريبية التي جاء بها هذا القانون تعتبر امتداد لتلك التي أقرتها قوانين الاستثمار السابقة له، غير أنه تميز بإنشائه لوكالة ترقية و دعم و متابعة الاستثمارات (APSI) لمرافقة و متابعة المشاريع الاستثمارية و تمكينها من الاستفادة من حوافزه الضريبية:

¹ المرسوم التشريعي 93-12، مرجع سابق، المادتان 28، 30.

1- التعريف بالوكالة: هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي تابعة لوصاية رئيس الحكومة مباشرة، أحدثت بموجب قانون ترقية الاستثمار لسنة 1993،¹ مهيكلة في شكل شبك وحيد يجمع كل الهيئات و المصالح و الإدارات التي لها علاقة بإجراءات إنجاز المشروعات الاستثمارية، قصد تسهيل وتقصير الإجراءات الإدارية المطلوبة للاستفادة من الحوافز التشجيعية التي أقرها هذا القانون من جهة، و التجسيد الفعلي للمشروعات الاستثمارية من جهة ثانية. فالإجراءات الإدارية الطويلة و المعقدة كانت أهم الصعوبات التي اعترضت المشروعات الاستثمارية في الفترات السابقة.

يتشكل الشباك الوحيد من مكاتب² تمثل الوكالة ذاتها، إدارة الجمارك، بنك الجزائر، السجل التجاري، الأملاك الوطنية، التهيئة العمرانية، البيئة، التشغيل، مأمور المجلس البلدي الواقع به مقر الوكالة، وإدارة الضرائب.

يتمتع ممثلو الوزارات و الهيئات في هذا الشباك بصلاحيات تقدم الخدمات الإدارية مباشرة على مستوى الشباك الوحيد،³ كما سمح التشريع لهذه الوكالة بإمكانية إنشاء مكاتب جهوية و محلية عبر كامل التراب الوطني من بينها لجنة المساعدة على إنشاء و ترقية الاستثمارات على المستوى المحلي (calpi).

2- مهام الوكالة و صلاحياتها: تمثلت مهام الوكالة و صلاحياتها في الآتي:

(أ) - **مهام الوكالة:** حددت مهام هذه الوكالة في:⁴

- دعم و مساعدة المستثمرين على إنجاز مشاريعهم الاستثمارية، و العمل على ضمان ترقية الاستثمار؛
- تقييم المشاريع الاستثمارية المقترحة من قبل المستثمرين قصد تأهيلها للاستفادة من الحوافز الضريبية أو رفضها؛
- منح مقررات الاستفادة من الحوافز المقررة بموجب قانون الاستثمار لسنة 1993 بشكل يتماشى مع التوجهات و المقاييس المحددة في إطار السياسة الاقتصادية الوطنية، و متابعة مدى إلزام المستثمرين بتنفيذ تعهداتهم؛
- ضمان توزيع المعطيات و المعلومات المتعلقة بفرص الاستثمار، و تزويد المستثمرين بالمعطيات الاقتصادية، التقنية، التشريعية، و التنظيمية اللازمة لممارسة أنشطتهم. إضافة إلى كيفية الاستفادة من الحوافز المرتبطة بها؛
- إقامة شبك وحيد للهيئات و الإدارات المعنية بالاستثمار لمساعدة المستثمرين على استيفاء الشروط و الإجراءات المطلوبة لتنفيذ مشاريعهم الاستثمارية؛
- تحديد المشاريع الاستثمارية التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني من حيث الحجم، التكنولوجيا المستعملة، حجم الإنتاج و الأرباح، و مردوديتها على المدى الطويل، لمساعدة الحكومة في حالة إبرام اتفاقيات استثمارية؛
- ضمان تنفيذ التدابير التنظيمية المرتبطة بالاستثمار، إلزام الإدارات و الهيئات الأخرى المعنية بالاستثمار بتطبيق القرارات الصادرة عن الوكالة، و التنسيق بين الوكلاء في المناطق الحرة؛
- تزويد السلطة الوصية عليها بتقارير و اقتراحات و تدابير من شأنها المساعدة في تطوير الاستثمار و تفعيله.

¹ المرسوم التشريعي 93-12، مرجع سابق، المادة 7.

² المرسوم التشريعي 94-319 المؤرخ في 17. 10. 1994 و المحدد لصلاحيات و تنظيم وكالة ترقية الاستثمارات و دعمها و متابعتها، المادة 22.

³ نفس المرجع، المادة 23.

⁴ نفس المرجع، المادتان 03، 04.

(ب) - **صلاحيات الوكالة:** قصد تمكين الوكالة من أداء مهامها منحت لها الصلاحيات التالية:

- تكوين مجموعات من الخبراء لمعالجة المسائل الخاصة بالاستثمار؛
 - تنظيم ندوات و ملتقيات و أيام دراسية للتعريف بمهامها و أهدافها؛
 - إقامة علاقات تعاون مع الهيئات الأجنبية العاملة في مجال اختصاصها؛
 - استغلال الدراسات و المعلومات التي تخدم أهدافها لا سيما تلك المرتبطة بتجارب الدول الأخرى.
- إن إيكالها هذه المهام سيمكنها من مساعدة المستثمرين على إنجاز مشاريعهم من خلال تزويدهم بالمعلومات المرتبطة بالخطط الاقتصادية الوطني و العالمي، و المساهمة في تطوير و ترقية فضاءات و أشكال جديدة للاستثمار في السوق الوطنية، و المناطق الحرة المنجزة في الجزائر.¹

لكن يبقى الهدف الرئيس هو تمكين المستثمر من الحصول على مقررة الحوافز الضريبية كونه عامل مؤثر على قراره بالاستثمار، فهو يترجم في النهاية في مكاسب مادية ملموسة تزيد من العوائد الاستثمارية، لتأتي بعد ذلك مهمة المتابعة للتأكد من عدم مواجهة المستثمر لعوائق تحول دون إنجاز مشروعه و التدخل لدى الإدارات و الهيئات عند حاجته لذلك، مدى احترام السلطات العمومية للقواعد و الالتزامات المبرمة مع المستثمرين مقابل الحصول على المزايا، والتواصل مع الإدارات لضمان التزام المستثمر بتعهداته.² و تعد إدارة الضرائب الأكثر قدرة على تأكيد ذلك الإلتزام لإستمرار علاقتها بالمستثمر على خلاف معظم الإدارات الأخرى المكونة للشباك الوحيد التي قد تنقطع علاقتها بالمستثمر بمجرد انتهاء الإجراءات الأولية للمشروع الاستثماري.

3- حصيلة نشاط الوكالة: تجلت حصيلة هذه الوكالة في ظل إدارتها للحوافز الضريبية التي أقرها قانون ترقية الاستثمار لسنة 1993 في ما يلي:

(أ) - **المشاريع الاستثمارية المحدثة:** عرفت هذه المشاريع من حيث تعدادها و توجيهها القطاعي و الجغرافي الوضعية التالية:

(أ-أ) - **تطور المشاريع الاستثمارية:** عرفت تطورات المشاريع الاستثمارية المحدثة من طرف الوكالة الوضعية التالية:

الجدول رقم(56): تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار (Apsi) في الفترة 1993-2001

السنوات	عدد المشاريع	مناصب الشغل	القيمة ¹⁰ دج	مناصب الشغل للمشروع	متوسطة كلفة المشروع ¹⁰ دج
1994-93	694	59.606	114	86	164
1995	834	73.818	219	89	263
1996	2075	127.849	178	62	86
1997	4989	266.761	438	53	88
1998	9144	388.702	912	43	100
1999	12372	351.986	685	28	55
2000	13105	336.169	798	26	61
2001	5018	113.983	279	23	56
المجموع	48.231	1.718.874	3623	35,63	75,11

Source: Algérie, CNES, Rapport: le secteur informel, illusions et réalités, juin,2004, p82.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 208.
² المرسوم 94-319، مرجع سابق، المادة 30.

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

تجلت حصيلة الوكالة في إحداث 48.231 مشروع استثماري و هو رقم متواضع بالنظر إلى حزمة الحوافز الضريبية الممنوحة، المدة الزمنية التي قاربت العشرية، و عدد الممارسين للأنشطة التجارية خلال هذه الفترة. و قد بلغ حجم استثمارات هذه المشاريع 3623 مليار دينار جزائري، و أحدثت 1.718.874 منصب شغل.

أ-ب)- توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة بحسب نوعية الاستثمار: أخذت المشاريع الاستثمارية المحدثة من طرف هذه الوكالة الأشكال التالية:

الجدول رقم (57): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار (apsi) بحسب نوع الاستثمار في 2001-1993

نوع الاستثمار	عدد المشاريع		مناصب الشغل		قيمة الاستثمارات 10 ⁶	
	العدد	(%)	العدد	(%)	المبلغ (دج)	(%)
إنشاء	39.178	81,22	1.338.288	77,86	2.756.973	76,10
استغلال	939	1,95	37.172	2,16	84.139	2,32
توسيع	7.924	16,42	325.973	18,96	690.529	19,06
إعادة التهيئة	189	0,4	17.441	1,02	77.464	2,13
المجموع	48.231	100	1.718.874	100	3.623.000	100

المصدر: حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2005-2006، ص 211.

لقد كانت المشاريع الاستثمارية الجديدة أكثر تأثر و استفادة من الحوافز الضريبية، حيث شكلت نسبة فاقت 81% من إجمالي عدد المشاريع ، و بحجم استثمارات تجاوزت نسبة 76% من إجمالي قيمة الاستثمارات.

ب)- التوجه القطاعي و الجغرافي للمشاريع الاستثمارية المحدثة: أخذ التوجه القطاعي و الجغرافي للمشاريع الوضعية التالية:

ب-أ)- توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة حسب قطاع النشاط: توزعت المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار الوكالة بين القطاعات الاقتصادية بالكيفية التالية:

الجدول رقم (58): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار (Apsi) حسب النشاط للفترة 2001-1993

فرع النشاط	عدد المشاريع		مناصب الشغل		قيمة الاستثمارات 10 ⁶	
	العدد	(%)	العدد	(%)	المبلغ (دج)	(%)
الفلاحة	2.854	5.91	62.956	3.66	103.664	2.86
البناء	8.988	18.63	485.202	28.22	778.910	21.49
الصناعة	17.842	37.00	684.103	39.79	1.643.166	45.35
الصحة	828	1.72	18.188	1.05	40.477	1.11
الخدمات	4.772	9.90	202.159	11.76	346.828	9.57
السياحة	1.877	3.89	66.586	3.87	240.283	6.63
النقل	10.638	22.05	195.107	11.35	401.764	11.08
الحجارة	431	0.89	14.573	0.84	27.413	0.75
المجموع	48.231	100	1.718.874	100	3.623.000	100

المصدر: حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية،

2005-2006، ص 211.

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

لقد كان قطاع الصناعة أكثر جذبا للاستثمارات، حيث شكلت المشاريع الصناعية نسبة 39.79% من مجموع المشاريع و بقيمة حازت نسبة 45.35% من القيمة الإجمالية للاستثمارات، ثم يليه قطاع البناء بنسبة 28.22% من المشاريع الاستثمارية، في حين سُجل ضعفا كبيرا في عدد مشاريع و قيمة استثمارات قطاعي الفلاحة و السياحة.

ب-ب)- توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة حسب المناطق: عرف توزيع المشاريع الاستثمارية على المناطق الوضعية التالية:

الجدول رقم(59): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار (Apsi) حسب المناطق للفترة 1993-2001 .

المنطقة	عدد المشاريع		مناصب الشغل		حجم الاستثمارات 10 ⁶	
	العدد	(%)	العدد	(%)	المبلغ (دج)	(%)
الوسط	22.114	45.85	733.715	42.68	1.144.533	31.59
الشرق	12.380	25.66	426.979	24.84	971.440	26.81
الجنوب الكبير	1.151	2.86	56.748	3.30	92.735	2.56
الغرب	5.160	10.70	196.829	11.45	511.913	14.13
الطوق الثاني	7.125	14.77	304.603	17.72	587.484	16.21
المجموع	48.231	100	1.718.874	100	3.623.000	100

المصدر: حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2005-2006، ص 212.

لقد تركزت معظم المشاريع الاستثمارية في منطقة الوسط بنسبة 45.85% ثم منطقة الشرق بنسبة 25.66%، بينما لم يتجاوز نصيب الجنوب الكبير نسبة 2.86% من هذه المشاريع.

ب-ج)- تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة عن طريق الشراكة الأجنبية: عرفت تطورات هذه المشاريع المسار التالي:

الجدول رقم (60): تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة عن طريق الشراكة الأجنبية في إطار (Apsi) للفترة 1994-2001.

السنة	عدد المشاريع		مناصب الشغل		قيمة الاستثمارات 10 ⁶	
	العدد	(%)	العدد	(%)	المبلغ	(%)
1994	61		8.747		9.036	
1995	17		2.550		19.871	
1996	49		6.070		16.810	
1997	59		6.378		21.317	
1998	51		5.902		18.902	
1999	60		5.957		26.699	
2000	100		11.696		51.826	
2001	43		4.609		11.819	
المجموع	440		51.909		283.278	

المصدر: حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2005 - 2006، ص 213.

بلغ عدد المشاريع الاجنبية 440 مشروع بقيمة قدرها 283.278 مليون دج، و أحدثت هذه المشاريع 51.909 منصب شغل.

ب-د)- توزيع مشاريع الشراكة حسب قطاع النشاط: لقد توزعت المشروعات الاستثمارية المعلنة عن طريق الشراكة الأجنبية على القطاعات الاقتصادية بالكيفية التالية:

الجدول رقم(61): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثه عن طريق الشراكة الأجنبية في إطار (Apsi) حسب القطاع للفترة 1994-2001

النشاط	عدد المشاريع		مناصب الشغل		قيمة الاستثمارات 10 ⁶	
	العدد	(%)	العدد	(%)	المبلغ	(%)
الفلاحة	17	3.86	3.945	7.60	9.835	3.47
الصناعة	259	58.86	31.030	59.77	105.634	37.29
البناء	41	9.31	6.895	13.28	10.254	3.62
السياحة	16	3.63	2.877	5.54	8.833	3.12
الخدمات	86	19.54	4.495	8.65	146.879	51.85
الصحة	3	0.68	124	0.24	550	0.19
التجارة	18	4.09	343	0.66	1.293	0.45
المجموع	440	100	51.909	100	283.278	100

المصدر: حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2005-2006، ص 214.

حازت الصناعة على 58.86% من مجموع المشاريع الاستثمارية و بقيمة شكلت 37.29% من القيمة الإجمالية للاستثمارات، ثم قطاع الخدمات بنسبة 19.54% من مجموع المشاريع و نسبة 51.85% من القيمة الإجمالية للاستثمارات، و لم يتوجه إلا عدد قليل من المشاريع نحو قطاعي الفلاحة و السياحة على أهميتهما.

الفرع الثاني : قانون الاستثمار لسنة 2001.

تزامن صدور هذا القانون مع صدور أول قانون توجيهي لترقية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، وجاء بعد مرور عشرية كاملة على التطبيق العملي للإصلاحات الضريبية لسنة 1991، ما قد يمكن من الاستفادة من تجربة تطبيق هذه الإصلاحات في تلافي جوانب قصور سياسة التحفيز الضريبي التي أقرتها قوانين الاستثمار السابقة لتهيئة بيئة ضريبية جاذبة لاستثمارات هذا النوع من المؤسسات، و تضمن هذا القانون المحاور التالية:

اولا. الإطار العام للاستثمار في قانون الاستثمار لسنة 2001: وضع القانون مجموعة من المبادئ العامة المحددة للمحيط العام للاستثمار، فضلا على مجموعة من قواعد توجيهه.

1- المبادئ العامة للاستثمار: تجلت المبادئ العامة لتأطير الاستثمار في هذا القانون في:

أ)- اتساع مفهوم الاستثمار مقارنة بالقانون السابق له، بإمتداده للأنشطة التي قامت على أنقاض الخصوصية؛

ب)- حرية إنجاز الاستثمارات في ظل الضوابط التشريعية و التنظيمية المتعلقة أساسا بالأنشطة المقننة و حماية البيئة؛¹

ج)- المساواة بين المستثمرين في الحقوق و الإلتزامات بغض النظر عن جنسياتهم و القطاع الذي ينتمون إليه؛

د)- ضرورة التصريح بالاستثمار لوكالة تطوير الاستثمار؛

ه)- تقديم مجموعة من الضمانات شملت:

¹ الجزائر، الأمر 03-01 المؤرخ في 20. 08. 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، المواد 1، 2، 4..

- عدم امتداد المراجعات و الإلغاءات إلى الاستثمارات، ما لم يطلب المستثمر ذلك صراحة؛
 - عدم مصادرة أو تسخير الإدارة للاستثمارات خارج المجالات المحددة قانونا، وإذا حدث ذلك توجب تعويضا عادلا؛
 - الإحتكام إلى المحاكم القضائية المختصة لفض النزاعات بين المستثمر الأجنبي و الدولة الجزائرية، ما عدا في حالة وجود اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف تتعلق بالمصالحة و التحكيم؛
 - إمكانية التنازل و نقل ملكية الاستثمارات لمالك جديد، و ضمان تحويل رأس المال المستثمر و العوائد الناتجة عنها بالنسبة للاستثمارات التي تمت برأسمال بعملة صعبة حرة و مسعرة من طرف بنك الجزائر.¹
- 2- قواعد توجيه الاستثمار:** تخضع المشاريع الاستثمارية المستفيدة من الحوافز الضريبية المقررة بمقتضى هذا القانون لمتابعة وكالة تطوير الاستثمار طيلة فترة الإعفاء عن طريق:
- أ- **التواصل مع الإدارات:** لضمان احترام الإلتزامات المترتبة عن الامتيازات من قبل المستثمرين لا سيما إدارة الضرائب؛
 - ب- **سحب مقررة الإستفادة من الحوافز:** إذ يمكن سحبها بنفس طريقة منحها دون المساس بالأحكام القانونية الأخرى، في حالة عدم التزام المستثمر بآجال الإنجاز و إخلاله بشروط الاستفادة منها؛
 - ج- **تقييد عملية نقل الملكية أو التنازل عن الاستثمارات:** من خلال إلزام المالك الجديد بالوفاء بكل تعهدات المستثمر الأول، و إلا ألغيت مقررة الاستفادة من الحوافز.²
- لكن ما لم يتضمنه القانون كسابقه هو آلية المتابعة عند الإخلال بالشروط أو التنازل عن الاستثمار بعد انتهاء فترة الاستفادة من الحوافز الضريبية لربط متابعة الوكالة بفترة سريان الحوافز. لا سيما في ظل صعوبة قيام الإدارة الضريبية بهذه المتابعة بعد التعديلات التي طالت إجراءات تصفية الأنشطة، من خلال الإكتفاء بتقديم شهادة الوضعية الجبائية و إدارة الضرائب ملزمة بتقديمها للمكلف و إن كانت على ذمته ديون ضريبية، عوضا عن الدفع المسبق للديون الضريبية المعتمد سابقا كشرط لتصفية المشاريع الاستثمارية، و الذي كان يتيح لإدارة الضرائب فرصة إجراء التسويات اللازمة عند الإخلال بشروط الاستفادة من الحوافز و استرجاعها. و توفر مثل هذه التدابير مجالا خصبا للمشاريع الاستثمارية غير الجادة للاستثمار في الحوافز الضريبية بدلا من الاستثمار الاقتصادي، كونها وسيلة سهلة لتعظيم أرباحها.
- ثانيا. **الحوافز الضريبية المقررة في قانون الاستثمار لسنة 2001:** اعتمد هذا القانون كسابقه على الحافز الضريبي كأداة لجذب و توجيه الاستثمار، و أقر حزمة من الحوافز الضريبية بغية تحقيق ذلك، متبينا خيار الإجازة الضريبية للمشاريع الاستثمارية خلال السنوات الأولى من انطلاقها طبقا لنظامين هما:
- 1- النظام العام:** تستفيد من حوافزه الاستثمارات التي شملها مفهوم الاستثمار المحدد في هذا القانون و التي تم حصرها عند صدوره في مرحلة الإنجاز قبل مراجعتها لاحقا و توسيعها لمرحلتى الإنجاز و الاستغلال:³
- أ- **مرحلة الإنجاز:** تحدد مدة الإنجاز باتفاق مسبق، كما يمكن لوكالة تطوير الاستثمار تمديدتها، و تتمثل حوافز هذه المرحلة في إعفاء المشاريع الاستثمارية من:

¹ الجزائر، الأمر 03-01، مرجع سابق، المواد 14، 15، 16، 17، 30، 31.

² نفس المرجع، المادتان 32، 33.

³ عدل الأمر 03-01 بموجب الأمر 08-06 المؤرخ في 15.07.2006 (ج ر 47 لسنة 2006).

- الضريبة على القيمة المضافة للسلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع الاستثماري و غير المستثناة من الاستفادة من الحوافز؛

- الحقوق الجمركية على السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار و غير المستثناة من الحوافز؛

- حقوق تحويل الملكية لكل عمليات اقتناء الأملاك العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني.

(ب)- **مرحلة الاستغلال:** أُضيفت حوافز هذه المرحلة بموجب الأمر 06-08 و تمثلت في الإعفاء من الضريبة على أرباح

الشركات، و الضريبة على النشاط المهني لمدة تتراوح من سنة (01) إلى ثلاث (03) سنوات بعد معاينة الشروع في النشاط

من قبل المصالح الضريبية بناء على طلب المستثمر، قبل أن تراجع مدة الإعفاء و تحدد بثلاثة سنوات بداية من 2014¹.

و دُعمت لاحقا بإمكانية تمديدها من (03) إلى (05) سنوات للاستثمارات التي تسمح باستحداث أزيد من (100) منصب

شغل عند انطلاق النشاط.² غير أن هذا الشرط لا يطبق على الاستثمارات التي تنجز في المناطق القابلة للاستفادة من

الصندوقين الخاصين بتنمية الجنوب و الهضاب العليا، و الاستثمارات في القطاعات الاستراتيجية.³

رُبطت الاستفادة من هذه الحوافز بتأكيد المصالح الضريبية للانطلاق الفعلي لنشاط المشروع، ما يؤكد أهمية الدور المنوط بها

في متابعة تنفيذ المشاريع و مدى التزام المستثمرين بالوفاء بتعهداتهم.

2- النظام الاستثنائي: يطبق هذا النظام على الاستثمارات المنجزة في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من

الدولة، و الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني سيما المستخدمة لتكنولوجيا غير ملوثة للبيئة، الحماية

للموارد الطبيعية، المقتصدة في الطاقة، و المفضية إلى تنمية مستدامة:

(أ)- **المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة:** تستفيد فيها المشاريع الاستثمارية من الحوافز الضريبية على

مرحلتين هما:⁴

(أ-أ)- **مرحلة الإنجاز:** تتمثل حوافز هذه المرحلة في:

- إعفاء عمليات اقتناء الأملاك العقارية التي تتم في إطار الاستثمار من حقوق تحويل الملكية؛

- تطبيق حقوق التسجيل بالنسبة المخفضة (2) بالألف على العقود التأسيسية للشركات و عقود الزيادات في رأس مالها؛

- إعفاء السلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار من الضريبة على القيمة المضافة؛

- تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية على السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع؛

و قد كانت هذه الحوافز موضوع تعديل مس الفقرتين (3) و (4)، حيث تم اقتصار الإعفاء من الضريبة على القيمة

المضافة و الحقوق الجمركية على السلع و الخدمات غير المستثناة من الاستفادة من الحوافز الضريبية فقط، كما تم إلغاء

النسبة المخفضة لحقوق التسجيل المقدر ب (2) بالألف لتسجيل المعاملات مجانا.⁵

¹ الجزائر، القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30. 12. 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، المادة 58.

² الجزائر، الوزارة الأولى، المرسوم التنفيذي 13-207 المؤرخ في 5 جوان 2013 المحدد لشروط و كفاءات حساب و منح مزايا الاستغلال للاستثمارات بعنوان النظام العام للاستثمار، المادة 2. (ج ر رقم 30 لسنة 2013).

- حددت المادة 3 من المرسوم 13-207 على أن المقصود بإنطلاق النشاط أو دخول الاستثمار مرحلة الاستغلال هو انتاج سلعة معدة للتسويق أو تقديم خدمة مفوترة بعد الاقتناء الجزئي أو الكلي للسلع و الخدمات الضرورية لممارسة النشاط المصرح به و غير المستثناة من المزايا.

³ تحدد قائمة هذه الاستثمارات من قبل المجلس الوطني للاستثمار و تنفيذ من إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على النشاط المهني لمدة (05) سنوات دون اشتراط إحداث مناصب الشغل.

⁴ الأمر 03-01، مرجع سابق، المادتان 10، 11.

⁵ الأمر 08-06 المؤرخ في 15. 07. 2006 المعدل للأمر 03-01. (ج ر 47 لسنة 2006)

- أ- ب) - مرحلة الاستغلال: يستفيد المستثمر بعد معاينة المصالح الضريبية الانطلاقة الفعلية لنشاطه من الحوافز التالية:
- الإعفاء لمدة (10) سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات، الدفع الجزائي، الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة، و الضريبة على النشاط المهني. قبل أن تُكيف حوافز هذا القانون مع القانون العام للضرائب الذي ألغى ضريبة الدفع الجزائي نهائياً، و أعفى الأرباح الموزعة من قبل شركات الأموال على شركائها من الأشخاص المعنويين من الضريبة¹؛
 - الإعفاء لمدة (10) سنوات من الضريبة العقارية على الملكيات التي تدخل في إطار الاستثمار اعتباراً من تاريخ اقتنائها؛
 - منح حوافز إضافية من شأنها تحسين وتسهيل الاستثمار مثل ترحيل العجز و آجال الاستهلاك.
- ب) - الاستثمارات التي تكتسي أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني²: تُمنح هذه الاستثمارات كلا أو بعضاً من الحوافز الضريبية التالية:
- ب-أ) - مرحلة الانجاز: تستفيد فيها المشاريع لمدة أقصاها (05) سنوات من إعفاء كلي من:
- الحقوق و الرسوم و الضرائب و الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الضريبي المطبقة على السلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة من السوق المحلية الضرورية لإنجاز الاستثمار؛
 - حقوق التسجيل المرتبطة بالعقود التأسيسية للشركات و عقود الرفع في رأس مالها، و عمليات تحويل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج، و كذا الإشهار القانوني لها؛
 - الضريبة العقارية على الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج.
- الملاحظ هو ربط الإعفاءات المتعلقة بالعقارات بالجزء المستعمل منها في الإنتاج فقط، كما أن هذه الاستثمارات ليس معنية بالاستثناءات المتعلقة بالأنشطة و السلع المقصاة من الاستفادة من الامتيازات التي أقرها المرسوم 07-08.
- ب-ب) - مرحلة الاستغلال: تمتد لفترة عشر (10) سنوات على الأكثر اعتباراً من معاينة المصالح الضريبية لإنطلاق النشاط فعليا بطلب من المستثمر، و يُعفى فيها المشروع من الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة على النشاط المهني.
- مع تحويل المجلس الوطني للاستثمار صلاحية منح حوافز ضريبية إضافية تمس المرحلتين طبقاً للتشريع المعمول به.
- ثالثاً. الأنشطة و السلع المستثناة من الحوافز الضريبية: اكتفت قوانين الاستثمار السابقة لهذا القانون بإقرار الحوافز الضريبية في إطار المفهوم الذي حددته للاستثمار، و انطبق ذلك على قانون 2001 عند صدوره قبل أن يُعدل بموجب الأمر 06-08، الذي أقصى بعض الأنشطة و السلع و الخدمات من الاستفادة من المزايا، لأنها ليست مستهدفة بالتشجيع و الترقية في هذه المرحلة أو لعدم أهميتها بالنسبة للمشروع الاستثماري. غير أن هذا الاستثناء لا يُطبق على الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني.

¹ الأمر 06-08، مرجع سابق، المادة.

² أخضع هذا النوع من الاستثمارات إلى أ014587+

إحكام الاتفاقيات المبرمة بين المستثمرين و وكالة تطوير الاستثمار بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار، حيث تحدد بنود الاتفاقية بما أتفق عليه بشأن منح حق الامتياز و/أو رخصة قد تتجسد في استثمار مرشح لنيل هذه الحوافز، و تمت مراجعة ذلك لاحقاً و أصبح التعامل مع هذه الاستثمارات يتم كما يلي: - يتم انجاز هذا النوع من الاستثمارات عن طريق إبرام اتفاقية متفاوض عليها وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأمر 06-08 المعدل للأمر 01-03 بين وكالة تطوير الاستثمار و المستثمرين، بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار - الحوافز الممنوحة لهذه الاستثمارات تحدد عن طريق التفاوض بين المستثمر و الوكالة التي تتصرف باسم الدولة تحت إشراف الوزير المكلف بترقية الاستثمار - تحدد الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني وفقاً لمعايير تُضبط عن طريق التنظيم، بعد أخذ الرأي المطابق من المجلس الوطني للاستثمار.

1- الأنشطة المستثناة: شملت النشاطات المستثناة من الحوافز ما يلي:¹

أ- النشاطات الواردة في الملحق الأول المرفق بالمرسوم 07-08: منها ما تعلق بالتجارة و الاستيراد بكل أشكالهما و منها ما تعلق بالخدمات. غير أن ما يثير الانتباه تضمنها لأنشطة الصناعة التقليدية و الحرف بأشكالها المختلفة سواء الممارسة بصفة متنقلة في الأسواق أو في المنازل، و كذا الصناعات التقليدية الفنية.² ما يعني استبعاد جزء مهم من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من حوافز هذا القانون، و حصرها في الحوافز الضريبية الممنوحة لها في إطار القانون الضريبي العام؛

ب- النشاطات الخاضعة للضريبة تبعا للنظام الجزائي: ما يعني كذلك استبعاد جزء مهم من المشاريع الصغيرة و المتوسطة كونه يطبق بالأساس على هذا النوع من المشاريع و يمثل الخاضعون له نسبة 59,7% من عدد الممولين بالضريبة في الجزائر بحسب نتائج المسح الاقتصادي لسنة 2012،³ و إن أجاز التشريع الضريبي إمكانية الانتقال منه إلى النظام الحقيقي التي قد يستغلها الممول للاستفادة من الحوافز، غير أن ذلك مرتبط باستيفاء بعض الشروط أقلها المسك المحاسبي؛ ما ينجم عنه تحمل المشاريع لأعباء إضافية، لأن للمسك المحاسبي كلفته؛

ج- النشاطات غير الخاضعة لشكليات القيد في السجل التجاري: غير أنه يحق لها الاستفادة من الحوافز في حالة ممارستها وفق صيغة تستوجب تسجيلها في السجل التجاري أو تسجيلها بصفة إدارية. و هذا قد يفسر على أنه استبعاد للأنشطة الفلاحية الممارسة بحكم حيازة بطاقة الفلاح، و الأنشطة الحرفية الممارسة على أساس حيازة بطاقة الحرفي، و هي أنشطة تشكل جزء مهم من منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، لكن يبقى استبعاد المهن الحرة في بعض المجالات بمثابة ترشيد لسياسة التحفيز الضريبي؛

د- النشاطات الخاضعة لأنظمة حوافز خاصة: و هذا يتيح إمكانية معالجة إشكالية استثناء بعض الأنشطة المهمة، بمنحها أنظمة تحفيزية خاصة بما على غرار الصناعات الحرفية، الأنشطة الفلاحية، و الاستثمارات المحدثة في إطار وكالة تشغيل الشباب و صندوق التأمين على البطالة وغيرهما من الهيئات؛

ه- الأنشطة الأخرى: تشمل الأنشطة المستثناة من الاستفادة من الحوافز الضريبية بموجب نص تشريعي، و النشاطات غير المشمولة بمجال تطبيق قانون الاستثمار لسنة 2001؛

2- السلع و الخدمات المستثناة: شملت السلع و الخدمات المستبعدة من الاستفادة من الحوافز الضريبية مايلي:⁴

أ- السلع المدرجة في حسابات الاستثمار للمخطط الوطني للمحاسبة، إلا إذا اعتبرت عنصرا أساسيا لممارسة النشاط و تضمنت قائمتها مجموعة من السلع.⁵

ب- سلع التجهيز المستعملة أو تلك الناجمة عن الاستثمارات القائمة، ماعدا الأراضي و العقارات؛⁶

¹ الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 07-08 المؤرخ في 11. 01. 2007 والمحدد لقائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا المحددة في الأمر 01-03 والمتعلق بتطوير الاستثمار، المادتان 3،4

² الرجوع إلى الملحق رقم (12) للاطلاع على القائمة الكاملة للأنشطة المستثناة.

³ Algérie, ONS, Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E : Economie N° 69 Premier recensement économique – 2011– Résultats définitifs de la première phase , juillet 2012, p. 14

⁴ المرسوم التنفيذي 07-08، مرجع سابق، المادتان 5،6.

⁵ راجع الملحق رقم (12).

⁶ المرسوم التنفيذي 07-08، مرجع سابق، المادة 6.

ج)- إمكانية استفادة بعض السلع من الحوافز ما لم ترد في قائمة السلع المستثناة و ينطبق ذلك على سلع التجهيز المستعملة المحددة المستوردة طبقا للشروط التشريعية و التنظيمية المعمول بها في إطار تمويل النشاط من الخارج، و سلع التجهيز المستعملة المقتناة في إطار عملية الخوصصة.

لا بد من الإشارة إلى أن المرسوم التنفيذي 07-08 قد عزز ضوابط التنازل عن الاستثمار الواردة في قانون الاستثمار لسنة 2001 من خلال:

- تقييد التنازل عن الاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية: إذ يشترط التصريح بالعملية لدى وكالة تطوير الاستثمار، مع تدعيم التصريح بالتزام المستفيد بتنفيذ كل تعهدات المستثمر الأصلي، غير أن هذا التصريح يصبح غير إجباري عند الاهتلاك الكامل للسلع المقتناة بموجب نظام ضريبي مميز وفقا للتنظيم؛

- إرجاع الحوافز مع العقوبات المنصوص عليها في التشريع: و ذلك عند التنازل الكامل عن الأصول المكونة للاستثمار خارج الإطار المحدد في الفقرة السابقة، أما عند التنازل الجزئي عن الأصول المنفردة الذي تم وفق أحكام القانون و المقتناة وفقا لنظام ضريبي مميز، فيتم إرجاع الحوافز الممنوحة للأصل أو الأصول المتنازل عنها بحسب مدة الاهتلاك المتبقية؛

- استبعاد المشاريع الاستثمارية ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني: إن الاستثناءات الواردة على الاستفادة من الحوافز في هذا المرسوم لا تعني هذا النوع من المشاريع، ما يُعد تحيزا لصالح المشاريع الكبيرة خاصة الأجنبية منها؛

- المراجعة الدورية: لقوائم النشاطات و السلع و الخدمات المستثناة من الحوافز.

رابعا. هيئات المتابعة و المراقبة في قانون الاستثمار لسنة 2001: أنشأ هذا القانون بعض الهيئات الحكومية لمراقبة و متابعة المشاريع الاستثمارية و العمل على تمكينها من الاستفادة من الحوافز الضريبية التي أقرها، تمثلت هذه الهيئات في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (Andi) و الهيئات الأخرى المكملة لها.

1- الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار: تم إحداث الوكالة في إطار الجهود الهادفة إلى تنمية الاستثمار، و كان من أبرز مهامها إدارة الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع الاستثمارية بموجب قانون الاستثمار لسنة 2001:

أ)- التعريف بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار: هي مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية أنشئت بموجب الأمر 01-03 كإمتداد لوكالة ترقية ودعم ومتابعة الاستثمار (Apsi)، التي أنشئت سنة 1993 لتتحول بداية من 2001 إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (Andi)، و عرفت عملية التحول هذه العديد من التعديلات طالت الإطار المؤسسي و التنظيمي للهيئة الأولى أبرزها:

- إنشاء المجلس الوطني للاستثمار للتكفل باستراتيجيات و أولويات التطوير الاستثماري، هياكل جهوية للوكالة لتساهم بالتشاور مع الفاعلين المحليين في توفير الوسائل البشرية و المادية لتسهيل و تبسيط عملية الاستثمار، و لجنة طعن وزارية مشتركة للفصل في طلبات المستثمرين؛

- مراجعة نظام الحوافز على الاستثمار، تخفيف ملفات طلب الحوافز و تبسيط إجراءات الحصول عليها، و إلغاء حد التمويل الذاتي المطلوب.

- (ب) - مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار: أُسندت لهذه الوكالة بموجب قانون الاستثمار لسنة 2001 مجموعة من المهام المبدئية،¹ قبل ضبطها بصدور المرسوم التنفيذي الخاص بها في الآتي:²
- (أ) - الإعلام و تسهيل إجراءات إنشاء المشاريع و مرافقتها: و تجلت هذه المهام في:
- الإعلام، لضمان خدمة الاستقبال و التوجيه لصالح المستثمرين، و أبرز ما في دورها الإعلامي قيامها بدور دعائي لسياسة التحفيز الضريبي المنتهجة لجذب المستثمرين الأجانب و المحليين؛
 - تسهيل الإجراءات، من خلال إنشاء الشباك الوحيد اللامركزي³ على المستوى المحلي؛
 - ترقية الاستثمار عن طريق العمل و التعاون مع الهيئات العمومية و الخاصة المحلية و الأجنبية قصد تقديم المبادرات الهادفة لترقية المحيط العام للاستثمار في الجزائر، و مساعدة و مرافقة المستثمرين لدى الإدارات؛
 - المساهمة في تسيير العقار الاقتصادي، لضمان تسيير المحفظة العقارية المتبقية من أصول المؤسسات العمومية المنحلة، و إعلام المستثمرين عن توفر الأوعية العقارية؛
- (ب) - المتابعة: تشمل هذه المهمة ما يلي:
- تطوير خدمة الرصد و الإصغاء و المتابعة لما بعد إنجاز المشروع، باتجاه المستثمرين المستقرين غير المقيمين؛
 - توفير الإحصائيات المتعلقة بالمشاريع المسجلة و مستويات تقدم إنجازها، و جمع المعلومات حول التدفقات الاقتصادية المترتبة عنها، اعتمادا على تصريحات المستثمرين بالحصيلة السنوية لأنشطتهم لمصالح الضرائب.
- (ج) - إدارة الحوافز الضريبية: تتمثل مهام الوكالة في هذا المجال في:
- تحديد المشاريع التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني اعتمادا على المعايير والقواعد المعتمدة من قبل المجلس الوطني للاستثمار، و التفاوض حول الحوافز الممنوحة لها تحت إشراف السلطة الوصية و ضمن الإطار التشريعي؛
 - التأكد من أحقية الاستثمارات المصروح بها و السلع و الخدمات المشكلة لها في الاستفادة من الحوافز، بمقارنتها مع القوائم السلبية للنشاطات و السلع المستثناة؛
 - إصدار مقررات الاستفادة من الحوافز، إلغائها كلياً أو جزئياً، و إعداد قوائم برنامج شراء التجهيزات للمستثمرين المؤهلين للاستفادة من أنظمة الحوافز حسب الشروط و الإجراءات التنظيمية؛
 - إدارة التعديلات المحتملة على مقررات الوكالة و قوائم النشاطات و السلع غير المؤهلة للاستفادة من نظام الحوافز في ظل احترام الشروط و الإجراءات المحددة مسبقاً و المبلغة للمستفيدين؛
 - استلام تصريحات التنازل أو تحويل الاستثمارات.
- تعد مهتمتا إدارة الحوافز الضريبية و المتابعة أبرز مهام الوكالة، حيث تحاول من خلال الأولى إقناع المستثمر بأهمية هذه الحوافز لحثه على الاستثمار، بينما تحول المتابعة دون هدر موارد الخزينة العمومية إذا ما أدخل المستثمر بشروط الاستفادة، أو قام بتصفية مشروعه أو تنازل عنه مع انتهاء فترة سريان الحوافز الضريبية.

¹ الأمر 03-01، مرجع سابق، المادة 21.

² المرسوم التنفيذي 356-06 المؤرخ في 10-09-2006.

³ مهام الشباك الوحيد اللامركزي حددها المرسوم 356-06 المؤرخ في 10-09-2006.

لذا يتوقف نجاح أنظمة الحوافز الضريبية المقررة على كفاءة هذه الوكالة في إدارتها وترويجها بشكل يحفز الاستثمار بما يتفق مع أولويات المرحلة وأهدافها من جهة، و مدى إلتزام الإدارة الضريبية بتطبيق مقررة التحفيز أو رفضها وتزويد الوكالة بالمعطيات المتعلقة بالتجسيد الفعلي لمشاريعهم من خلال عمليات المعاينة التي تقوم بها من جهة أخرى.

2- الهيئات الأخرى: أنشأ قانون الاستثمار لسنة 2001 مجموعة من الهيئات الأخرى الداعمة للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار من بينها:

(أ) - **المجلس الوطني للاستثمار:** أنشئ هذا الجهاز بموجب الأمر 03-01، تعود رئاسته مباشرة إلى رئيس الحكومة، و حددت صلاحياته في:¹

- اقتراح إستراتيجية و أولويات تطوير الاستثمار، و التدابير المتماشية مع التطورات الحاصلة بهدف تحفيز الاستثمار؛
- الفصل في الاتفاقيات المبرمة بين وكالة ترقية الاستثمار و المستثمرين بخصوص الاستثمارات المعنية بهذه الآلية؛
- تحديد المناطق المعنية بالنظام الاستثنائي للتحفيز في إطار الأمر 03-01، و على ضوء أهداف تهيئة الإقليم؛
- تزويد الحكومة باقتراحات تتعلق بالتدابير الضرورية لتنفيذ ترتيبات دعم الاستثمار وتطويرها؛
- حفز و تشجيع استحداث المؤسسات و الأدوات المالية الملائمة لتمويلها وتطويرها، و معالجة كل المسائل الأخرى المتصلة بتنفيذ قانون الاستثمار.

غير أن صلاحيات مهام المجلس ضُبطت فعليا عند صدور المرسوم التنفيذي المحدد لصلاحياته وتنظيمه وسيره و ذلك سنة 2006 ، فمن أجل تمكينه من ترقية الاستثمار وتطويره أوكلت له مهام إضافية تمثلت في:²

- دراسة البرنامج الوطني لترقية الاستثمار و تحديد أهداف تطويره، و دراسة الاقتراحات المتعلقة بمنح الحوافز الجديدة أو تعديل الموجود منها ؛
- تحديد قائمة النشاطات و السلع المستثناة من الحوافز الضريبية و تعديلها وتحيينها، و المقاييس المعتمدة في تحديد المشاريع الاستثمارية التي تكتسي أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني؛
- تقييم القروض الضرورية لتغطية البرنامج الوطني لترقية الاستثمار، و ضبط قائمة النفقات التي يمكن اقتطاعها من الصندوق المخصص لدعم الاستثمار وترقيته.

يتضح مما سبق أن هذا الجهاز أوكلت له مهمة إدارة كل ما يتعلق بشؤون الاستثمار بما في ذلك أنظمة الحوافز الضريبية، و هذا يجعله المسؤولة على الجزء الأكبر من النتائج التي سيفضي إليها التطبيق الفعلي لقانون الاستثمار 03-01، خاصة ما تعلق بقدرته على توظيف الحوافز الضريبية لترقية الاستثمار، كونها الأداة المعتمدة في هذا الإطار من جهة، و لما له من صلاحيات تعديلها وتوسيعها من جهة أخرى.

(ب) - **الشباك الموحد:** من أجل تسهيل الإجراءات أمام المستثمرين تم إنشاء الشباك الوحيد، الذي يضم ممثلين لجميع الهيئات التي لها علاقة بالإستثمار و المتمثلة في وكالة تطوير الاستثمار، مركز السجل التجاري، مديرية

¹ المرسوم 03-01، مرجع سابق، المادتان 18. 19 .
² الجزائر، المرسوم التنفيذي 355-06 المؤرخ في 9. 10. 2006 المحدد لصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيلته وتنظيمه وسيره، المادة 3.

الضرائب، مديرية أملاك الدولة، مديرية الجمارك، مديرية التعمير، التهيئة الإقليمية و البيئة، مديرية التشغيل، و المجلس الشعبي البلدي.¹

(ج) - صندوق دعم الاستثمار: يتكفل بتمويل المساعدات المقدمة من طرف الدولة للمستثمرين في شكل امتيازات، لتغطية النفقات الخاصة بأعمال القاعدة الهيكلية اللازمة لإنجاز الاستثمارات.²

3- حصيلة نشاط الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار: تجلت حصيلة هذه الوكالة في ظل الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع الاستثمارية المحدثة في إطارها في:

(أ) - استحداث المشاريع الاستثمارية: عرف استحداث المشاريع الاستثمارية و توجهاتها الوضعية التالية:

(أ-أ) - تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة: عرفت حصيلة الوكالة منذ نشأتها و إلى غاية نهاية سنة 2014 في مجال استحداث المشاريع الاستثمارية التطورات التالية:

الجدول رقم (62): تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار (Andi) للفترة 2002 - 2014.

السنوات	عدد المشاريع		قيمة الاستثمارات (مليون دج)
	العدد	نسبة التطور (%)	
2002	495	-	98.586
2003	1.628	228,88	396.209
2004	876	46,19 -	241.768
2005	836	4,56 -	198.839
2006	2.102	151,43	486.035
2007	4.257	102,52	664.782
2008	6.538	53,58	1.327.946
2009	6.932	6,02	439.577
2010	5.564	19,73 -	379.834
2011	5.688	2,22	1.331.711
2012	6.077	6,83	754.025
2013	7.991	31,49	1.861.048
2014	9.904	23,94	2.192.530
المجموع	58.888	-	10.372.871

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

تميز التطور المسجل في زيادة حجم الاستثمارات سواء من حيث العدد أم القيمة بوتيرة غير مستقرة في ظل تطبيق نفس الحوافز، ما قد يفسر على أنها لم تكن عاملا حاسما في جذب الاستثمارات، و من ثم لا يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف محددة مسبقا تتعلق بإستحداث مزيدا من المشاريع الاستثمارية. كما أن المشاريع المحدثة لم تكن في المستوى المرغوب.

¹ الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي 356/06 المؤرخ في 09.10.2006 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و تنظيمها و سيرها، المادة 22. (ج ر رقم 64 لسنة 2006)
² الأمر رقم 03-01، مرجع سابق، المادة 28.

أ-ب- توزيع المشاريع المحدثة بحسب طبيعة الاستثمار: تمثل المشاريع الاستثمارية المحلية غالبية المشاريع المحدثة في إطار هذه الوكالة، ما يظهر ضعفا في جذب الاستثمارات الأجنبية على الرغم من أهمية الحوافز الممنوحة لهذه الاستثمارات. و ذلك ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (63): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Andi حسب طبيعة الاستثمار للفترة 2002 – 2014.

طبيعة الاستثمار	المشاريع		قيمة الاستثمارات	
	العدد	النسبة %	المبلغ (مليون دج)	النسبة (%)
الاستثمارات المحلية	58.324	99	8.018.771	77
الاستثمارات الأجنبية	564	1	2.354.099	23
المجموع	58.888	100	10.372.871	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

نالت حصة الاستثمارات المحلية النصيب الأكبر من الاستثمارات الكلية، فمن حيث عدد المشاريع بلغت نسبتها 99 % مقابل 1% للاستثمارات الأجنبية، و من حيث قيمة الاستثمارات شكلت حصتها نسبة 77 % مقابل 23 % للاستثمارات الأجنبية.

أ-ج- توزيع المشاريع المحدثة بحسب نوعية الاستثمار: تمثل الجزء الأكبر من المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار الوكالة في مشاريع جديدة كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (64): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Andi حسب نوع الاستثمار للفترة 2002 – 2014.

نوع الاستثمار	المشاريع		قيمة الاستثمارات (مليون دج)	
	العدد	النسبة %	المبلغ	النسبة %
الإ إنشاء	34.539	58,65	5.428.7481	52,33
التوسع	23.384	39,71	4.195.623	40,45
إعادة التأهيل، وإعادة الهيكلة	965	1,63	748.768	7,21
المجموع	58.888	100	8.072.482	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

شكلت المشاريع الجديدة نسبة 58,66 % من عدد المشاريع المحدثة و قدرت حصتها بنسبة 52,33% من القيمة الإجمالية للاستثمارات. لكن تبقى نسبة المشاريع التوسعية مهمة، خاصة و أن الهدف الأساسي للتحفيز الضريبي هو إحداث مشاريع استثمارية جديدة بالدرجة الأولى.

أ-د- توزيع المشاريع المحدثة بحسب مصدر تدفق الاستثمارات: إن تنمية استثمارات القطاع الخاص كان المستهدف بالدرجة الأولى من طرف قانون الاستثمار لسنة 2001، بغية الرفع من مساهمته في تحسين أداء الاقتصاد الوطني و إسناد القطاع العام في القضاء على الكثير من المشاكل على غرار البطالة. و قد جاءت تركيبة الاستثمارات المحدثة في إطار هذه الوكالة منسجمة مع هذا التوجه مثل ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (65): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Andi حسب مصدر تدفق الاستثمار للفترة 2002 - 2014

القطاع القانوني	المشاريع		قيمة الاستثمارات(مليون دج)	
	العدد	النسبة%	المبلغ	النسبة%
القطاع الخاص	57.833	98,21	5.604.240	54,03
القطاع العمومي	970	1,65	3.631.213	35,00
القطاع المختلط	85	0,14	1.137.418	10,97
المجموع	58.888	100	10.372.871	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

فاقت نسبة المشاريع الاستثمارية الخاصة بـ98% من إجمالي الاستثمارات، و هي نتيجة منطقية للتأثير الكبير للحوافز الضريبية على قرارات الاستثمار في القطاع الخاص لا سيما بالنسبة للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة، حيث ينظر إليها مستثمري هذا القطاع على أنها مصدرا لزيادة أرباحه قبل النظر إليها كوسيلة لتنمية الاستثمار و تعظيم العائد الاقتصادي و الاجتماعي للمشاريع الاستثمارية.

أ-هـ- توزيع الاستثمارات الأجنبية المحدثة حسب الجنسية : تعود معظم المشاريع الاستثمارية الأجنبية على قلتها إلى مستثمرين من الدول الأوروبية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (66) :توزيع المشاريع الاستثمارية الأجنبية المحدثة في اطار Andi حسب الجنسية للفترة 2002 - 2014

الإقليم	عدد المشاريع	النسبة (%)	قيمة الاستثمار(مليون دج)	النسبة (%)
أوربا	316	56,02	839.295	35,65
آسيا	53	9,39	115.219	4,89
أمريكا	10	1,77	63.171	2,68
مج الدول العربية	171	30,31	1.243.455	52,82
استراليا	1	0,18	2.974	0,001
جنسيات متعددة	13	2,30	89.985	3,82
مجموع	564	100	2.354.099	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

نسجل هنا تواضع المشاريع عددا و قيمة بالنظر إلى الفترة الزمنية التي تجاوزت العشرية، حزمة الحوافز الضريبية التي تم إقرارها لجذب المستثمر الأجنبي ، و الأهداف المنتظرة من هذه الحوافز.

ب- التوجه القطاعي و الجغرافي للمشاريع الاستثمارية المحدثة: عرف توجه المشاريع الاستثمارية المسار التالي:

ب-أ- التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية المحلية: تكتسي قدرة الحوافز الضريبية على توزيع الموارد الاستثمارية بين القطاعات الاقتصادية المختلفة أهمية خاصة في إحداث التغييرات المطلوبة في هيكل الاقتصاد الوطني، بما يتماشى مع متطلبات التنمية الشاملة التي يتوقف تحقيقها على التخصيص المتوازن للاستثمارات بين مختلف القطاعات الاقتصادية، تبعا لمبدئي الأولوية و الأهمية. و بالنظر إلى المرحلة التي تمر بها الجزائر و الطبيعة الريعية لاقتصادها، فإن القطاعات الإنتاجية تعد أساس إحداث تلك التغييرات لأهميتها في تسريع عملية التنمية الاقتصادية بعيدا عن التبعية لبرميل النفط. و بالرجوع إلى إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار منذ نشأتها نجد أن الأهمية النسبية للمشاريع الاستثمارية قد توزعت بين القطاعات الاقتصادية كالتالي:

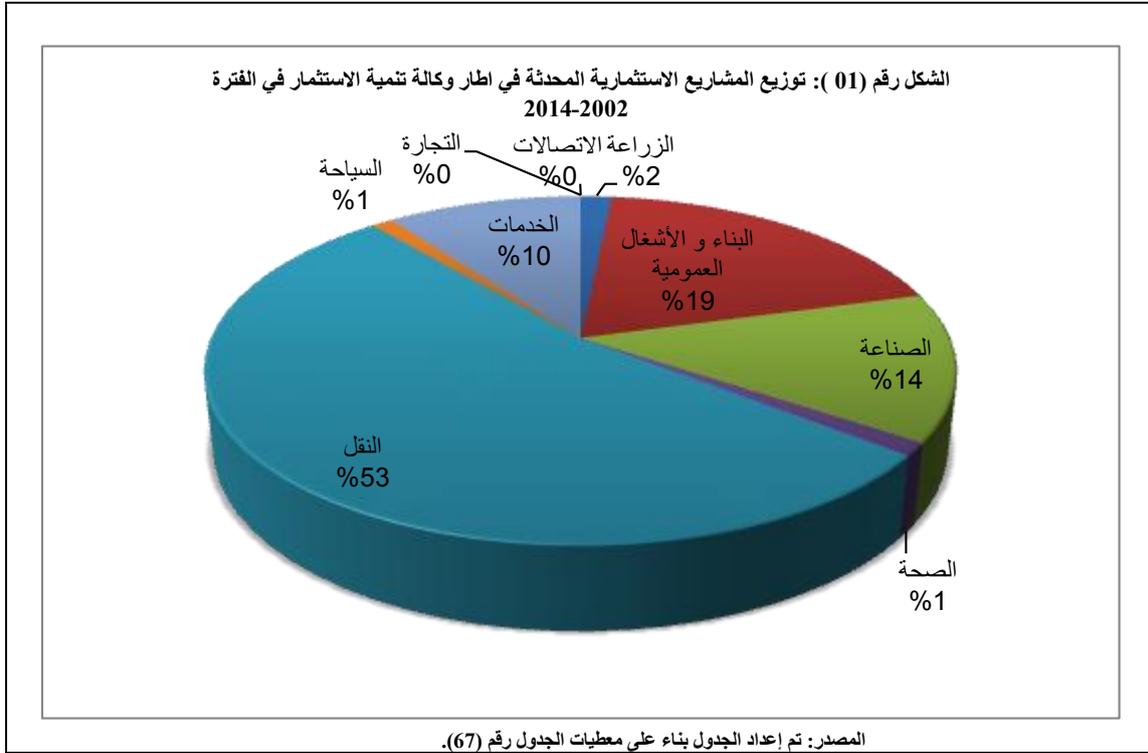
الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

الجدول رقم (67): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Andi حسب قطاع النشاط للفترة 2002 – 2014.

قطاع النشاط	المشاريع		قيمة الاستثمارات (مليون دج)	
	العدد	النسبة (%)	المبلغ	النسبة (%)
الزراعة	960	2,00	115.677	1,12
البناء، الأشغال العمومية والسكن و الري	11.253	19,00	1.367.670	13,19
الصناعة	8.070	14,00	7.735.195	55,29
الصحة	701	1,00	98.521	0,95
النقل	31.353	53,00	859.913	8,29
السياحة	635	1,00	1.003.175	9,67
الخدمات	5.909	10,00	746.966	7,20
التجارة	2	0,00	37.514	0,36
الاتصالات	5	0,00	408.241	3,94
المجموع	58.888	100	10.372.871	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

و لتوضيح الكيفية التي توزعت بها المشاريع الاستثمارية على القطاعات الاقتصادية يمكن عرض بيانات الجدول من خلال الشكل التالي:



فاقت نسبة المشاريع الاستثمارية في قطاع النقل نسبة المشاريع الاستثمارية في باقي القطاعات الاقتصادية مجتمعة، حيث بلغت 53% من العدد الإجمالي للمشاريع في حين لم تتجاوز 8,29% من قيمة الاستثمارات الكلية، و هي نتيجة طبيعية لسياسة التحفيز الضريبي المنتهجة في إطار هذه الوكالة التي اعتمدت أساسا على الإعفاء الكلي دون تمييز بين القطاعات الاقتصادية و فروعها، فما يميز هذه الأداة من أدوات التحفيز هي القدرة على اجتذاب المشاريع الاستثمارية سريعة دوران رأس المال، قليلة فترة الاسترداد، قليلة المخاطر، و سهلة التصفية. و يؤدي تعميم الإعفاء الضريبي دون مراعاة الاختلاف بين المشاريع من حيث الاعتبارات السابقة إلى:

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

- توجيه الاستثمارات خارج المشروعات الإنتاجية المحققة للتنمية الاقتصادية؛
 - تدفق رأس المال من القطاعات الإنتاجية إلى القطاعات التجارية و الخدمات و النقل.
 - و معطيات الجدول تؤكد محدودية دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات إلى قطاعات أساسية على غرار قطاع الزراعة، إذ لم تتجاوز قيمة الاستثمارات الموجهة إليه نسبة 1,12 % من القيمة الإجمالية للاستثمارات، على الرغم من أهميته في دعم الاقتصاد الوطني في الوقت الراهن حيث تشكل منتجات هذا القطاع نسبة كبيرة من واردات الجزائر.
 - ب-ب)- التوزيع القطاعي للمشروعات الاستثمارية الأجنبية:** بخلاف المشروعات الاستثمارية المحلية التي اتجهت نحو قطاع النقل بالدرجة الأولى، فإن الاستثمارات الأجنبية توزعت على القطاعات الاقتصادية بالكيفية المبينة في الجدول:
- الجدول رقم (68): تطور المشروعات الاستثمارية الأجنبية المحدث في إطار Andi حسب قطاع النشاط للفترة 2002 – 2014.

قطاع النشاط		المشروعات		قيمة الاستثمارات	
العدد	النسبة	المبلغ (مليون دج)	النسبة	النسبة	
9	1,60	5.495	0,23		الزراعة
95	16,84	59.713	2,54		البناء، الأشغال العمومية والسكن و الري
324	57,45	1.613.708	68,55		الصناعة
6	1,06	13.573	0,58		الصحة
19	3,37	12.405	0,53		النقل
10	1,77	462.619	19,65		السياحة
100	17,73	97.145	4,13		الخدمات
1	0,18	89.441	3,80		الاتصالات
564	100,0	2.354.099	100,0		المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15 .08 .2015.

- بلغ نصيب القطاع الصناعي 68,45 % من قيمة هذه الاستثمارات، ثم قطاع السياحة 19,65 %، فالخدمات 4,13 %، والاتصالات 3,80 %، فالبناء و الأشغال العمومية 2,54 %، و هي قطاعات مهمة بالنظر إلى الطبيعة الربعية للاقتصاد الجزائري، و لكن قيمة هذه الاستثمارات لا يمكنها تحقيق مردود إقتصادي يكون في مستوى ما تم منحه من الحوافز الضريبية.
- ب-ج)- التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية المحدث:** توزعت المشاريع المحدث من طرف الوكالة على مناطق الوطن بالصورة التالية:

الجدول رقم (69): التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية المحدث في إطار Andi للفترة 2002-2014

2014				2012-2002				المنطقة
قيمة الاستثمارات		المشاريع		قيمة الاستثمارات		المشاريع		
النسبة	المبلغ مليون دج	النسبة	العدد	النسبة	المبلغ مليون دج	النسبة	العدد	
58,63	1.285.646	65,77	2.514	82,99	2.113.662	67,71	21.684	الشمال
26,69	585.355	21,87	2.166	10,65	271.446	17,54	5.617	الهضاب العليا
14,66	321.530	12,35	1.224	6,35	161.732	14,68	4.703	الجنوب
100	2.192.959	1000	9.904	100,0	2.546.840	100,0	32.024	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15 .08 .2015.

تظهر معطيات الجدول التفاوت في توزيع المشاريع المحدثة في إطار الوكالة بين المناطق المختلفة، حيث تركز معظمها في منطقة الشمال بنسبة 67,71% من عدد المشاريع التي تمثل حصتها 82,99% من قيمة الاستثمارات طيلة الفترة 2002-2012 و تبقى هذه النسبة في حدود 66% من عدد المشاريع و 59% من قيمة الاستثمارات بالنسبة لمعطيات سنة 2014. و هو ما يحول دون تحقيق التنمية الجهوية المتوازنة، الأمر الذي يستدعي ضرورة منح المشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق التي لم تحظى باستثمارات كافية، حوافز ضريبية متميزة مقارنة بالمناطق التي تركزت فيها الاستثمارات.

و الملاحظ أن سوء تخصيص الموارد بين المناطق و القطاعات الاقتصادية، لم يقتصر على الاستثمارات المحدثة في إطار هذه الوكالة فقط بل طال كل الهيئات الداعمة للاستثمار. ما جعل اعتماد سياسة التحفيز على أسلوب الإعفاء الكلي دون التمييز بين القطاعات، يكرس الاتجاه نحو انخفاض الوزن النسبي للقطاعات الإنتاجية و المناطق الجنوبية و يحوله إلى اتجاه عام في سلوك المستثمر. و قد انعكس ذلك سلبا على هيكل الاقتصاد الوطني من حيث بنية الناتج المحلي الخام و القيمة المضافة و الصادرات. كما انعكس أيضا على بنية الإيرادات الضريبية، حيث لا يزال قطاع المحروقات محرك الاقتصاد الجزائري، مصدر الحصيلة الضريبية، و يستحوذ بشكل يكاد يكون تاما على الصادرات.

(ج) - مساهمة الوكالة في إحداث مناصب الشغل: تمثلت حصيلة مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار الوكالة في توفير مناصب الشغل المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (70): تطور مساهمة المشاريع المحدثة في إطار Andi في توفير مناصب الشغل للفترة 2002-2014 (الوحدة: ألف عامل).

السنوات	تطور العمالة النشطة	تطور العمالة المشغلة	تطور مناصب الشغل المحدثة في إطار Andi	
			العدد	النسبة من العمالة المشغلة (%)
2002	9.303	6.890	29,586	0,42
2003	8.779	6.696	64,204	0,95
2004	9.471	7.799	89,096	1,14
2005	9.493	8.045	121,115	1,50
2006	10.110	8.869	168,380	1,90
2007	9.969	8.594	255,113	2,97
2008	10.315	9.146	344,707	3,76
2009	10.544	9.472	408,195	4,31
2010	10.812	9.736	467,329	4,80
2011	10.662	9.599	591,333	6,16
2012	11.423	10.170	667,776	6,56
2013	11.964	10.788	881,222	7,52
2014	11.453	10.239	962,181	9,39

- المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15. 08. 2015.

- إحصائيات مديرية السياسات والتوقعات لوزارة المالية.

- Algérie.ONS, Collections Statistiques N° 173, Enquête Emploi auprès des Ménages 2011, -Algérie, Juillet 2012, p.25.
- Algérie,ONS, ACTIVITE, EMPLOI & CHÔMAGE AU 4ème TRIMESTRE 2013, N°653, p 11.
- Algérie,ONS, ACTIVITE, EMPLOI & CHÔMAGE en septembre 2014, N°683, p 12.

إن إسناد مهمة ترقية الاستثمار لهذه الوكالة يجعل من قدرتها على توفير مناصب الشغل أبرز مؤشرات نجاحها، غير أن معطيات الجدول تشير إلى أن المشاريع المحدثة في إطار الوكالة لم تتجاوز مساهمتها في التشغيل في أحسن الحالات 9,39% بنهاية 2014، بعد أكثر من عشرية من إحداثها رغم الحوافز الضريبية التي استفادت منها هذه المشاريع. أما عن تطور متوسط مساهمة هذه المشاريع في التشغيل و تكلفة منصب الشغل المحدث من طرفها فكانت كما يلي:

الجدول رقم (71): تطور متوسط مساهمة المشاريع المحدثة في إطار Andi في مناصب الشغل و تكلفة المنصب للفترة 2002 – 2014.

السنوات	تطور عدد المشاريع	تطور مناصب الشغل المحدثة	تطور نصيب المشروع من العمالة	قيمة الاستثمارات (مليون دج)	تطور كلفة منصب الشغل (مليون دج)
2002	495	29.586	59,77	98.566	3,33
2003	2.123	64.204	30,24	494.775	7,70
2004	2.999	89.096	29,70	736.543	8,26
2005	3.835	121.115	31,58	935.382	7,72
2006	5.937	168.380	28,36	1.421.417	8,44
2007	10.194	255.113	25,02	2.086.199	8,17
2008	16.732	344.707	20,60	3.414.145	9,90
2009	23.664	408.195	17,25	3.853.722	9,44
2010	29.228	467.329	15,98	4.233.556	9,05
2011	34.916	591.333	16,93	5.565.267	9,41
2012	40.993	667.776	16,29	6.319.292	9,46
2013	48.984	811.222	16,56	8.180.340	10,08
2014	58.888	962.181	16,33	10.372.871	10,78

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

تكشف معطيات هذا الجدول تراجع نسبة متوسط مساهمة المشروع الاستثماري في توفير مناصب الشغل، ارتفاع كلفة الاستثمار المطلوبة لإنشاء المنصب، و يضاف ذلك إلى ضعف مساهمة الاستثمارات في التوظيف.

ما يستدعي التساؤل حول جدوى هذا الوكالة، و جدوى التكاليف التي تحملتها الخزينة العمومية جراء الحوافز الضريبية و المالية التي استفادت منها المشاريع المحدثة في إطارها دون أن تحقق نتائج تكون في مستوى هذه التكاليف.

و ربما كانت الوكالة ستسجل نتائج أفضل لو اعتمدت معاملة ضريبية تمييزية لصالح المشاريع الاستثمارية كثيفة الاستخدام للعمالة، مع ربط التمييز الضريبي بعدد فرص العمل التي يوفرها المشروع.

بشكل عام نسجل قلة المشاريع التي تم إحداثها في إطار الوكالة على الرغم من الحوافز الضريبية التي يمكن أن تستفيد منها المشاريع الاستثمارية في هذا المجال، فالوزن النسبي لهذه المشاريع متواضع جدا بالنظر إلى عدد المتعاملين الاقتصاديين المقيدون في السجل التجاري كما هو موضح في الجدول:

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

الجدول رقم (72): تطور المشاريع المحدثّة في إطار Andi نسبة إلى عدد المسجلين في السجل التجاري للفترة 2002-2014.

السنوات	تطور عدد المشاريع المحدثّة في إطار الوكالة	تطور العدد الإجمالي للمسجلين في السجل التجاري	نسبة المشاريع المحدثّة إلى العدد الإجمالي للمسجلين (%)
2002	495	778.754	0,063
2003	2.123	862.273	0,24
2004	2.999	935.852	0,32
2005	3.835	1.024.402	0,37
2006	5.937	1.102.408	0,54
2007	10.194	1.179.928	0,86
2008	16.732	1.213.839	1,38
2009	23.664	1.351.177	1,75
2010	29.228	1.407.449	2,07
2011	34.916	1.516.642	2,30
2012	40.993	1.596.352	2,57
2013	48.984	1.678.791	2,91
2014	58.888	1.899.559	3.10

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار في: www.andi.dz بتاريخ 15.08.2015.

- Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistique 2013, 2014, p 73.

- Algérie, ministère du commerce, Rapport de conjoncture du secteur du commerce de l'année 2014 ,février 2015, p 4.

تبين معطيات الجدول تواضع عدد المشاريع المحدثّة في إطار الوكالة ، فهي لم تتجاوز في أحسن الحالات نسبة

3,10 % من العدد الإجمالي للمقيدين في السجل التجاري بنهاية 2014.

وقد كشفت نتائج المسح الاقتصادي الذي تم في الجزائر سنة 2011، أن نسبة الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

وشبه الضريبية اقتضرت على 4% ممن شملهم المسح، كان نصيب الاستثمارات الناشطة في إطار هذه الوكالة (Andi) 22,3%¹.

وما يكون قد أسهم في تواضع عدد المشاريع المحدثّة في إطار هذه الوكالة، هو ربط إحداث المشاريع و الاستفادة من حوافزها بالخضوع للضريبة تبعا للنظام الحقيقي، الذي لا تتجاوز نسبة التابعين له 12,7% من إجمالي المكلفين بالضريبة حسب نتائج المسح الاقتصادي ذاته.

أما عن الكلفة التي تحملتها الخزينة العمومية جراء الحوافز الضريبية الممنوحة للمشروعات المحدثّة في إطار الوكالة، فقد بلغت مستويات مهمة كما يوضحه الجدول التالي :

¹Algérie ,ONS ,Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E : Economie N° 69 Premier recensement économique – 2011– Résultats définitifs de la première phase. , juillet 2012, pp 28,31.

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

الجدول رقم (73): كلفة الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثّة في إطار Andi للفترة 2000-2012. (الوحدة: مليون دج.)

السنوات	ضريب القيمة المضافة TVA/F	الضريبة على ارباح الشركات IBS	الدفع الجزائري VF	الضريبة على انشاط المهني TAP	الضريبة العقارية TF	التسجيل ERGS	المجموع
2000	18.091	3.561	965	5.185	15	8	27.825
2001	27.052	7.166	2.305	5.998	17	16	42.554
2002	19.797	3.953	764	6.768	9	4	31.295
2003	31.726	5.799	1.634	17.285	6	1	56.451
2004	32.299	3.304	364	4.507	8	3	40.485
2005	27.497	12.053	178	4.662	5	6	44.401
2006	31.501	5.006	38	2.786	5	0	39.336
2007	25.191	1.427	0	4.002	2	0	30.922
2008	66.326	6.387	0	3.562	1	7	76.283
2009	53.868	679	0	791	26	0	55.364
2010	58.936	13.159	0	1.086	1	0	73.182
2011	49.144	3.313	0	3.805	1	0	56.263
2012	83.836	1.519	0	2.131	1	0	87.487
المجموع	525.564	67.326	6.248	62.568	97	45	661.848

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 13)

بلغت كلفة الحوافز الضريبية للمشاريع المحدثّة في اطار وكالة تطوير الاستثمار نهاية 2012 مبلغ 661.848 مليون دينار جزائري و هي تمثل نسبة 10.47% من القيمة الكلية لأستثمارات المشروعات المحدثّة إلى غاية نهاية 2012 و المقدرة ب 40.993 مشروع، و قد قدرت الكلفة المتوسطة للحوافز الضريبية للمشروع الواحد مبلغ 16,14 مليون دينار جزائري.

المطلب الثاني: الحوافز الممنوحة في إطار هيئات مرافقة و دعم الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة.

بالإضافة إلى الحوافز الضريبية التي أقرتها قوانين الاستثمار المختلفة، فقد تم إنشاء العديد من الهيئات الأخرى بهدف مرافقة و احتضان الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة على الخصوص، و هي الأخرى اعتمدت على الحافز الضريبي كأداة أساسية لتحفيز و تنمية هذا النوع من الاستثمارات، و ذلك ما سوف نتطرق إليه من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول : الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)؛

- الفرع الثاني: الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC)؛

- الفرع الثالث: الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM).

الفرع الأول : الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (Ansej).

أعتمد عليها لترسيخ فكرة المقابلة لدى الشباب، من خلال عملها بالتنسيق مع البنوك و المؤسسات المالية على إنشاء المشاريع الصغيرة في مختلف المجالات، بمنحها قروض و تسهيلات إدارية و ضريبية:

أولاً. التعريف بالوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب: أنشئت الوكالة سنة 1996 بموجب المرسوم التنفيذي 96-296 المؤرخ في 22.09.1996، لمرافقة أصحاب المشاريع الصغيرة عن طريق :

1- مساعدتهم في إعداد، إنشاء، تمويل، و إنجاز مشاريعهم؛

2- تكوينهم قبل حصولهم على التمويل لدعم قدراتهم في مجال تسيير و إدارة مشاريعهم؛

3- متابعة مشاريعهم بعد الانجاز لضمان استمرارها و ديمومتها.

ثانياً- مهام الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب: أسندت للوكالة المهام التالية:

1- التوجيه و الإعلام و المتابعة: و ذلك من خلال :

أ)- دعم و تقديم الاستشارة لذوي المشاريع ومرافقتهم قصد تجسيد مشاريعهم الاستثمارية؛

ب)- تسيير مخصصات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، لا سيما الإعانات و تخفيض نسب الفوائد في حدود المبالغ المرصودة لهذا الغرض، و وفقاً للتشريع و التنظيم المعمول بهما؛

ج)- إعلام ذوي المشاريع الاستثمارية المرشحة للاستفادة من القروض البنكية و المؤسسات المالية بمختلف الإعانات الممنوحة من قبل الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، و الامتيازات الأخرى التي يمكنهم الاستفادة منها؛

د)- تزويد ذوي المشاريع الاستثمارية بالمعطيات الاقتصادية و التقنية و التشريعية و التنظيمية المتعلقة بممارسة أنشطتهم، و تقديم المساعدة و الاستشارة لهم طيلة مسار التركيب المالي و الحصول على القروض؛

2- المتابعة و اقتراح تدابير ترقية الاستثمار: و يتجلى ذلك في:

أ)- متابعة المشاريع الاستثمارية المنجزة لضمان تنفيذها طبقاً لبنود دفاتر الأعباء التي تربط أصحابها بالوكالة، و مدهم بالمساعدة عند الحاجة إلى ذلك، خاصة فيما يتعلق بالتدخل لدى المؤسسات والهيئات المعنية بإنجاز الاستثمارات؛

ب)- تشجيع الإجراءات و التدابير المرقية لتشغيل الشباب؛

ج)- إنشاء بنك للمشاريع ذات الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية؛

3- التواصل مع الإدارات المعنية بالاستثمار: سيما البنوك و المؤسسات المالية لضمان تمويل المشاريع وتطبيق خطة التمويل، و متابعة تجسيد المشاريع الاستثمارية و استغلالها.

و لإنجاز مهامها بصورة جيدة مُنحت لها مجموعة من الصلاحيات تمثلت في تكليف مكاتب الدراسات المتخصصة بإنجاز دراسات الجدوى لحساب ذوي المشاريع الاستثمارية، إعداد برامج التكوين و التدريب رفقة الهياكل التكوينية لصالح أصحاب المشاريع الاستثمارية قصد تحديد معارفهم و تكوينهم في تقنيات تسيير مشاريعهم، الاستعانة بالخبراء و تكليفهم بدراسة المشاريع الاستثمارية، و اتخاذ كل التدابير الهادفة لتعبئة الموارد الخارجية المخصصة لتمويل إحداث الأنشطة و استعمالها في الآجال المحددة طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما¹.

ثالثا. صيغ التمويل بالوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب: يستفيد من خدمات هذه الهيئة الشخص الذي يستوفي مجموعة من الشروط،² و توفر صيغتين للتمويل هما:

1- التمويل الثنائي: يكون بين الوكالة و صاحب المشروع بالكيفية الموضحة في الجدول:

الجدول رقم(74): مستويات التمويل الثنائي لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.

البيان	المساهمة الشخصية	القروض بدون فائدة
المستوى الأول: أقل أو يساوي 2 مليون دينار	%75	%25
المستوى الثاني: ما بين 2 و 10 مليون دينار	%80	%20

المصدر: المرسوم التنفيذي 96-297 المحدد لشروط الاستفادة من اعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ومنشوراتها في: www.ansej.org.dz

2- التمويل الثلاثي: يكون بين الوكالة و البنك و صاحب المشروع، وقد كانت صيغة هذا التمويل عند صدور المرسوم التنفيذي المحدد لشروط الاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(75): مستويات التمويل الثلاثي لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

المساهمة الشخصية	القروض بدون فائدة	القرض البنكي	
		المناطق العادية	المناطق الخاصة
المستوى (1): أقل أو يساوي واحد(1) مليون دينار	%25	%70	%70
المستوى(2): ما بين (1) و (2) مليون دينار	%20	%70	%72
المستوى(3): ما بين(2) و (3) مليون دينار	%15	%70	%74
المستوى(4): ما بين (3) و (4) مليون دينار.	%15	%65	%71

المصدر: المرسوم التنفيذي 96-297 المؤرخ في 08.09.1996 المحدد لشروط الاستفادة من اعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، المواد 11،4،3.

غير أن هذه التركيبة كانت محل مراجعة وتعديل في الفترات اللاحقة و أصبحت بالكيفية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(76): مستويات التمويل الثلاثي لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب بداية من مارس 2011.

المساهمة الشخصية	القروض بدون فائدة	القرض بنكي	
		المناطق العادية	المناطق الخاصة
المستوى (1): أقل أو يساوي 2 مليون دينار	%25	%70	%70
المستوى(2): ما بين 2 و 10 مليون دينار	%10 أو %8	%70	%72

المصدر: المرسوم التنفيذي 96-297 المحدد لشروط الاستفادة من اعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ومنشوراتها في: www.ansej.org.dz

¹ الجزائر، الرسوم التنفيذي 96-296 المؤرخ في 08.09.1996 و المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، المادة 6.

² راجع المرسوم التنفيذي 96-297 المؤرخ في 08.09.1996 و المتضمن تحديد شروط الاستفادة من إعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، المادة 2.

و قد كانت هذه الترتيبات محل تعديل لاحق و أصبحت كما يلي:¹

- المستوى الأول من التمويل: تم رفع سقفه إلى (05) مليون دينار، تخفيض المساهمة الشخصية إلى 1%، و رفع نسبة القروض بدون فوائد إلى 29%؛

- المستوى الثاني من التمويل: أصبح موجه للاستثمارات التي تتراوح قيمتها بين 05 و 10 مليون دينار مع تخفيض نسبة المساهمة الشخصية إلى 2% و رفع نسبة القروض بدون فوائد إلى 28%.

رابعا. الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثّة في إطار وكالة دعم تشغيل الشباب: تستفيد المشاريع الاستثمارية المحدثّة في إطار هذه الوكالة من الحوافز الضريبية على مرحلتين هما:²

1- مرحلة الإنجاز : تحظى فيها المشاريع بالحوافز التالية:

أ- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة عند إنشاء أو شراء التجهيزات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع؛

ب- الخضوع للمعدل المنخفض 5% للحقوق الجمركية على التجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع؛

ج- الإعفاء من حقوق التسجيل على عقود تأسيس المؤسسات؛

يمكن للمؤسسة الراغبة في توسيع نشاطها ابتداء من السنة الثالثة، الاستفادة مرة ثانية من كل الامتيازات المذكورة سابقا بعد تسديدها نسبة من ديونها و إثبات مردوديتها.

2- مرحلة الاستغلال: تمنح فيها للمشاريع الحوافز التالية:

أ- الإعفاء من الضريبة العقارية على البنايات و البنايات الإضافية لمدة (03) سنوات تم رفعها إلى (10) سنوات بموجب قانون المالية لسنة 2014 في المناطق المستفيدة من اعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"؛

ب- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة، لمدة (03) سنوات ترفع إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها، و تمدد في الحالتين بستين (02) عند التزام المستثمر بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محدودة، و قد رفع قانون المالية لسنة 2014 مدة الاعفاء الكلي إلى (10) سنوات في المناطق المستفيدة من اعانة " الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب"؛

د- الإعفاء من الضريبة على النشاط المهني لمدة (03) سنوات تم رفعها إلى (10) سنوات بالنسبة للمناطق المستفيدة من اعانة " الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب".

يمكن للمؤسسة الراغبة في توسيع نشاطها ابتداء من السنة الثالثة، الاستفادة مرة ثانية من كل الحوافز السابقة بعد تسديدها نسبة من ديونها و إثبات مردوديتها.

و قد دعمت هذه الحوافز بداية من سنة 2011 ببعض الحوافز الأخرى تمثلت في:

- استفادة المشاريع الاستثمارية بعد انتهاء فترة الحوافز المذكورة سابقا من تخفيض لمدة ثلاث سنوات في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة على النشاط المهني بنسبة 70% بالنسبة للسنة الأولى، 50% بالنسبة للسنة الثانية، و 25% بالنسبة للسنة الثالثة³؛

¹ الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 103/11 المؤرخ في 6 مارس 2011 (ج ر رقم 14 لسنة 2011).

² المراسيم التنفيذية ومنشورات الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب في www.ansej.org.dz.

³ قانون المالية التكميلي لسنة 2011، مرجع سابق، المادة 13.

- تمديد فترة الإعفاء من الضريبة العقارية على البنائات المستعملة في الأنشطة الممارسة في المناطق المراد ترقيةها من (03) إلى (06) سنوات¹ و إلى (10) سنوات بالنسبة للمناطق المستفيدة من إعانة الصندوق الخاص بتطوير الجنوب²؛
 - الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة (03) سنوات بداية من تاريخ الاستغلال، تمدد إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيةها، و تمدد بسنتين آخرين عند تعهد المستثمر بتوظيف (03) مستخدمين على الأقل لفترة غير محدودة³.
- خامسا. حصيلة نشاط الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب: تمثلت حصيلة الوكالة في ظل حزمة الحوافز الضريبية التي استفادت منها المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطارها في الآتي:

1- تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة: عرفت المشاريع المحدثة في إطار الوكالة منذ نشأتها التطورات التالية:
الجدول رقم (77): تطور التعداد المجمع للمشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار ANSEJ للفترة 1996 - 2015 .

السنوات	عدد المشاريع الممولة	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	التكلفة المتوسطة للمشروع (دج)
2004 .12 .31	59.070	101.308.553	1.715.059
2007 .12 .31	86.380	177.281.758	2.052.347
2008 .12 .31	97.014	207.944.748	2.143.450
2009 .12 .31	117.862	270.891.750	2.298.375
2010 .12 .31	140.503	340.713.085	2.425.080
2011 .12 .31	183.335	478.278.774	2.608.769
2012 .12 .31	249.147	691.740.511	2.776.435
2013 .12 .31	292.186	849.759.905	2.908.284
2014 .12 .31	333.042	1.007.057.905	3.023.816
2015 .12 .31	356.718	1.104.733.000	3.096.936

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات نشرية م ص م رقم 24 لسنة 2013، ص 39.

- إحصائيات الوكالة في : www.ansej.org.dz/?q=fr/content/nos-statistique ، تاريخ الاطلاع : 02 .02 .2016.

بلغ عدد المشاريع التي تم إحداثها في إطار هذه الوكالة 356.718 مشروع منذ إنشائها إلى غاية نهاية 2015، غير أنه بالنظر إلى الفترة الزمنية التي قاربت العشريتين و أهمية الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثة في إطارها، فإن نتائجها لم تكن في مستوى ما كان منتظر منها.

2- التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية المحدثة: بالرجوع إلى إحصائيات الوكالة منذ نشأتها، نجد أن المشاريع الاستثمارية التي تم إحداثها في إطار هذه الوكالة توزعت بين القطاعات الاقتصادية كالتالي:

¹ قانون المالية التكميلي لسنة 2011، مرجع، المادة 6.

² الجزائر، القانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 .12 .2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، المادة 10.

³ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 14.

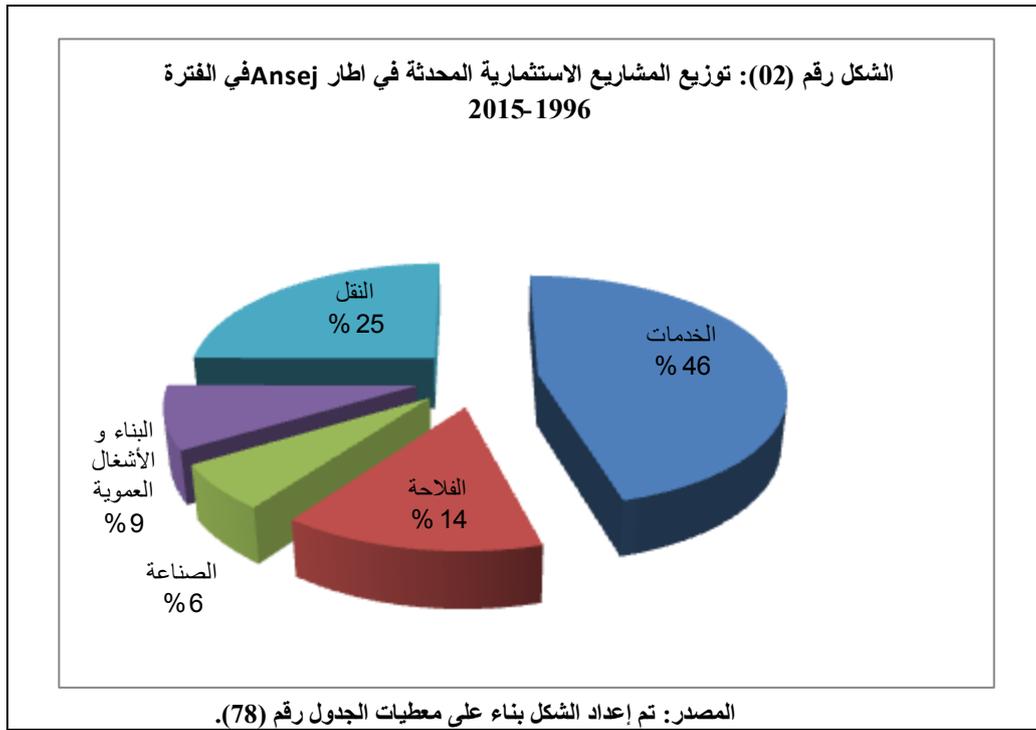
الجدول رقم (78): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Ansej حسب قطاع النشاط للفترة 1996-2015.

قطاع النشاط	المشاريع الممولة		قيمة الاستثمارات	
	العدد	النسبة(%)	المبلغ (10 ³ دج)	النسبة(%)
الخدمات	163.049	46	477.689.000	43
الفلاحة	51.136	14	183.279.000	17
الصناعة	22.481	6	100.472.000	9
النقل	88.896	25	225.930.000	20
بناء و أشغال عمومية	31.156	9	117.363.000	11
المجموع	356.718	100	1.104.733	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات نشرية م ص م رقم 24 لسنة 2013، ص 45.

- إحصائيات الوكالة في : www.ansej.org.dz/?q=fr/content/nos-statistique ، تاريخ الاطلاع : 02 .02 .2016.

لقد اتجهت غالبية المشاريع الاستثمارية نحو قطاعي الخدمات و النقل مثل ما يوضحه الشكل البياني التالي:



شكلت المشاريع الاستثمارية في قطاع النقل نسبة 25% من عدد المشاريع و ما يقارب 20% من قيمة الاستثمارات الكلية، أما قطاع الخدمات فشكلت مشاريعه نسبة 46% من عدد المشاريع وما يقارب 43% من حجم الاستثمارات. لتأتي بعد ذلك قطاعات الصناعة التقليدية و الفلاحة و البناء و الأشغال العمومية ثم الصناعة تواليًا. و هي نتيجة طبيعية

لسياسة التحفيز الضريبي المنتهجة في إطار هذه الوكالة التي تعتمد أساسا على الإعفاء الكلي دون تمييز بين القطاعات و فروعها. ومعروف أن لأداة التحفيز هذه قدرة عالية على اجتذاب المشاريع الاستثمارية سريعة دوران رأس المال، قليلة فترة الاسترداد، قليلة المخاطر، و سهلة التصفية. كما تؤكد معطيات الجدول محدودية دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار إلى قطاعات أساسية على غرار قطاع الزراعة، و الصناعة على الرغم من أهميتهما في تطوير الاقتصاد الوطني، و في الوقت الذي تشكل فيه منتجات هذين القطاعين غالبية واردات الجزائر.

3- التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية المحدثة: توزعت المشاريع المحدثة في إطار الوكالة على مختلف المناطق بالكيفية التالية

الجدول رقم (79): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Ansej حسب الجهات للفترة 1996-2015.

المشاريع		المنطقة
العدد	النسبة (%)	
243.422	68,24	الشمال (الوسط، الشرق، الغرب)
78.647	22,04	الهضاب العليا
34.649	9,71	الجنوب
356.718	100	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات نشرية م ص م السداسي الأول 2012، ص 41.

- إحصائيات الوكالة في : www.ansej.org.dz/?q=fr/content/nos-statistique ، تاريخ الاطلاع : 02 .02 .2016.

كان ينتظر من سياسة التحفيز الضريبي المنتهجة في إطار هذه الوكالة، المساهمة في تنمية الاستثمار و توجيهه بالشكل الذي يسمح بإقامة المشاريع الاستثمارية على اختلاف أنواعها داخل كافة مناطق البلاد. غير أن معطيات الجدول تظهر التفاوت في توزيع المشاريع المحدثة في إطار الوكالة بين المناطق المختلفة، حيث تركز معظمها في منطقة الشمال بنسبة 68.24% من عدد المشاريع بينما لم تتجاوز المشاريع في الجنوب 9,71%، و نفس الوضعية يعرفها توزيع المشاريع على الولايات حيث تركزت المشاريع الاستثمارية في عدد قليل من الولايات الكبرى على وجه الخصوص.¹ و من ثم عدم توجه المشاريع نحو مختلف جهات الوطن بالشكل الذي يحقق التوازن الجهوي في توزيع الاستثمارات، و هو ما يحول دون تحقيق التنمية الجهوية المتوازنة.

و قد سُجل هذا الوضع على الرغم من المعاملة التمييزية لصالح المشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق التي لم تستقطب استثمارات كافية، حيث تحظى بإعفاءات ضريبية متميزة مقارنة بالمناطق التي تركزت فيها الاستثمارات. و هذا يعني ضعف الدور التوجيهي للحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمارات المحدثة في إطار هذه الوكالة، و هو الواقع الذي تم تسجيله بالنسبة للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار كما أسلفنا الإشارة إلى ذلك.

4- المساهمة في توفير مناصب الشغل: تمثلت حصيلة مساهمة المشروعات الاستثمارية المستفيدة من الحوافز الضريبية في إطار هذه الوكالة في توفير مناصب الشغل في التالي:

¹ راجع الملحق رقم (14).

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

الجدول رقم (80): تطور مساهمة المشاريع المحدثة في اطار Ansej في توفير مناصب الشغل للفترة 1996-2015 .

الفترة	عدد المشاريع	عدد مناصب الشغل	متوسط مناصب الشغل للمشروع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	التكلفة المتوسطة لمنصب الشغل (دج)
1996-2007	86.380	243.308	2,81	177.281.758	728.631
1996-2008	97.014	274.726	2,55	207.944.748	756.916
1996-2009	117.862	332.538	2,82	270.891.750	814.618
1996-2010	140.503	392.661	2,79	340.713.085	867.702
1996-2011	183.335	485.343	2,64	478.278.774	985.444
1996-2012	249.147	614.555	2,46	691.740.511	1.125.595
1996-2013	292.186	710.768	2,43	849.759.905	1.195.551
1996-2014	333.042	803.908	2,41	1.007.057.905	1.252.702
1996-2015	356.718	855.498	2,39	1.104.733.000	1.291.333

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات نشرية م ص م لسنة 2012، ص 39. و نشرية م ص م رقم 23 لسنة 2013، ص 40.

- احصائيات الوكالة في: www.ansej.org.dz/?q=fr/content/nos-statistiques تاريخ الاطلاع: 02.02.2016.

يلاحظ على معطيات الجدول انخفاض النسبة المتوسطة لمساهمة المشروع الاستثماري في توفير مناصب الشغل، و بالمقابل إرتفاع كلفة الاستثمار المطلوبة لإنشاء المنصب. و كانت النتائج ستكون أفضل لو اعتمدت معاملة ضريبية تمييزية لصالح المشاريع الاستثمارية كثيفة الاستخدام للعمالة، مع ربط التمييز الضريبي بعدد فرص العمل التي يوفرها المشروع سنويا. أما عن مساهمة الوكالة في توفير مناصب الشغل على مستوى المناطق فكانت كما يلي :

الجدول رقم (81): مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Ansej في خلق مناصب الشغل حسب الجهات للفترة 1996-2015.

المنطقة	مناصب الشغل	النسبة (%)
الشمال	586.105	68,51
الهضاب العليا	187.769	21,95
الجنوب	81.624	9,54
المجموع	855.498	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات نشرية م ص م للسداسي الثاني 2012، مرجع سابق، ص 44.

- احصائيات الوكالة في: www.ansej.org.dz/?q=fr/content/nos-statistiques تاريخ الاطلاع: 02.02.2016.

بلغ نصيب المنطقة الشمالية من مناصب الشغل التي احدثتها المشاريع الناشطة في إطار هذه الوكالة نسبة 71,04% ثم الهضاب العليا بنسبة 21,47%، و أخيرا الجنوب بنسبة 7,94%. و هي نفس الوضعية التي يعرفها توزيع مناصب الشغل المحدثة على مستوى الولايات حيث تركز معظمها في الولايات الكبرى لاسيما العاصمة و تيزي وزو،¹ ما يظهر التفاوت الكبير المسجل في توزيع مناصب الشغل بين المناطق المختلفة و هو انعكاس للكيفية التي توزعت بها المشاريع الاستثمارية كما سبقت الإشارة إلى ذلك سابقا. و الخلاصة فإن إسناد مهمة ترقية الشغل بالدرجة الأولى لهذه الوكالة يجعل من قدرتها على توفير مناصب الشغل أهم مؤشرات نجاحها، غير أن إحصائيات الهيئات الرسمية تشير إلى أن المشاريع المحدثة في إطار الوكالة لم تتجاوز مساهمتها في التشغيل في أحسن الحالات 8.07%² بنهاية 2015 رغم الحوافز الضريبية التي استفادت

¹ راجع الملحق رقم (15).

² تم حساب النسبة بنسبة عدد الوظائف المحدثة في اطار الوكالة إلى العدد الاجمالي للعمالة المشغلة في الجزائر.

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

منها هذه المشاريع. كما كشفت نتائج الإحصاء الاقتصادي الذي عرفته الجزائر سنة 2011 أن نسبة الاستفادة من الإعفاءات الضريبية وشبه الضريبية لم تتجاوز 4% ممن شملهم المسح، بلغ نصيب المشاريع الاستثمارية المحدثّة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب منها نسبة 65,7% و هي تفوق نسب الاستفادة في الهيئات الأخرى مجتمعة.¹

أما عن كلفة الخزينة العمومية جراء الحوافز الضريبية التي استفادت منها مشاريع الوكالة، فقد عرفت الوضعية التالية:

الجدول رقم (82): كلفة الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثّة في إطار Ansej للفترة 2000-2012. (الوحدة: مليون دج).

السنوات	ضريبة القيمة المضافة TVA/F	الضريبة على ارباح الشركات IBS	الدفع الجزائي VF	الرسم على نشاط المهني TAP	الرسم العقاري TF	التسجيل ERGS	المجموع
2000	22.312	3.651	1.028	5.437	18	11	32.457
2001	29.283	7.237	2.365	6.249	29	17	45.180
2002	22.004	4.090	803	6.965	11	5	33.878
2003	39.606	5.923	1.786	21.920	8	3	69.246
2004	34.838	3.424	403	4.754	11	4	43.434
2005	32.523	12.158	193	4.826	9	8	49.717
2006	36.060	5.117	43	2.946	6	1	44.173
2007	33.255	1.880	0	4.421	8	1	39.565
2008	72.992	6.705	0	3.978	2	12	83.689
2009	65.319	843	0	1.158	35	1	67.356
2010	78.942	13.381	0	1.344	1	0	93.668
2011	79.649	3.622	0	4.156	2	0	87.429
2012	131.338	1.872	0	2.865	3	6	136.084
المجموع	678.121	69.903	6.621	71.019	143	69	825.876

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 38).

بلغت كلفة الحوافز الضريبية للمشاريع المحدثّة في إطار هذه الوكالة نهاية 2012 مبلغ 825.876 مليون دينار جزائري و بمتوسط كلفة 3,31 مليون دينار جزائري للمشروع الواحد.

الفرع الثاني: الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC).

تم إحداثه لتوسيع النشاطات الاقتصادية لصالح فئة معينة للشباب، لاسيما الذين فقدوا مناصبهم لأسباب اقتصادية، و قد عرفت مهامه العديد من التطورات:

أولاً. التعريف بالصندوق الوطني للتأمين عن البطالة: هو جهاز تم إحداثه في إطار برامج ترقية الشغل و الحد من البطالة، أسندت له مهمة التكفل بدعم إحداث المشاريع من طرف البطالين البالغين من العمر بين 35-50 سنة، و قد مر بعد مراحل:

1- المرحلة الأولى: تم إنشاؤه سنة 1994 كمؤسسة عمومية للضمان الاجتماعي تعمل على تخفيف الآثار الاجتماعية الناجمة عن تسريح العمال الأجراء في القطاع الاقتصادي وفقاً لمخطط التعديل الهيكلي، حيث شرع في تطبيق نظام

¹Algérie , ONS, Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E : op-cit, p 28,31.

تعويض البطالة لفائدة العمال الأجراء الذين فقدوا مناصب شغلهم بصفة لا إرادية و لأسباب اقتصادية، و قد استفاد من التعويضات إلى غاية أواخر 2006 ما يقارب 198.830 مسرحا من مجموع 201.505 مسجلا (94%)؛

2- المرحلة الثانية: بداية من سنة 1998 و إلى غاية سنة 2004 قام الصندوق بتنفيذ إجراءات احتياطية لإعادة إدماج البطالين عن طريق المرافقة في البحث عن الشغل و المساعدة على العمل الحر، تحت رعاية مستخدمين تم توظيفهم وتكوينهم خصيصا ليصبحوا مستشارين و منشطين على مستوى مراكز مزودة بتجهيزات و معدات مخصصة لهذا الشأن، و تمكنوا من تدريب 11.583 بطالا، و تمت مرافقة 2.311 بطالا في إحداث مؤسساتهم المصغرة؛

3- المرحلة الثالثة: بداية من سنة 2004 و نتيجة تقلص عدد المسجلين في نظام التأمين عن البطالة، تم تسطير تكوين وإعادة تأهيل البطالين ذوي المشاريع و المؤسسات المدججة في إجراءات ترقية الشغل، و عمل الصندوق على تنفيذ جهاز دعم إحداث النشاط لفائدة البطالين ذوي المشاريع البالغين من العمر ما بين 35-50 سنة ؛

4- المرحلة الرابعة: بداية من سنة 2010 عمل الصندوق بناء على الإجراءات الجديدة المتخذة لترقية الشغل بتنفيذ جهاز دعم إحداث و توسيع النشاطات لصالح البطالين ذوي المشاريع البالغين من العمر 30 - 50 سنة.

ثانيا. صيغ التمويل بالصندوق الوطني للتأمين عن البطالة: يستفيد من خدماته من يستوفون مجموعة من الشروط،¹ و يتم تمويل المشاريع المحدثة في إطاره بصيغة التمويل الثلاثي الذي يتم من خلال الصندوق، البنك، و صاحب المشروع بالكيفية التالية:

الجدول رقم (83): مستويات التمويل لدى الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

البيان	الحد الأدنى للمساهمة الشخصية	القروض بدون فائدة	القرض بنكي
المستوى (1): أقل أو يساوي 2 مليون دج (جميع المناطق)	5%	25%	70%
المستوى (2): ما بين 2 و 5 مليون دج	10%	20%	70%
مناطق خاصة ولايات الجنوب والهضاب العليا	8%	22%	70%

المراجع: المرسوم التنفيذي 04-02 المؤرخ في 03 جانفي 2004 المحدد لشروط الاستفادة من اعانة الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، المواد 4-9 .

وقد كانت هذه الترتيبات محل تعديلات لاحقة، و أخذت الكيفية التالية:²

- **المستوى الأول:** تم رفع سقف الاستثمار إلى 5 مليون دينار، رفع نسبة القرض بدون فائدة إلى 29%، و تخفيض المساهمة الشخصية إلى 1%؛
- **المستوى الثاني:** أصبح مجال الاستثمار فيه يتراوح ما بين (5) و (10) مليون دينار، و ارتفعت نسبة القرض بدون فائدة إلى 28%، بينما انخفضت المساهمة الشخصية إلى 2%.
- ثالثا. الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثة في إطار الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة: تستفيد المشاريع المحدثة في إطار هذا الصندوق من مجموعة من الحوافز الضريبية على مرحلتين هما:
- 1- مرحلة الإنجاز:** تُمنح فيها المشاريع الحوافز التالية:
- (أ)- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لإنشاء أو شراء التجهيزات المرتبطة مباشرة بإنجاز المشروع؛

¹ راجع المرسوم التنفيذي 04-02 المؤرخ في 03 جانفي 2004 المحدد لشروط الاستفادة من اعانة الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، المادة 2.

² الجزائر، المرسوم التنفيذي 11/104 والمؤرخ في 6 مارس 2011 (ج ر رقم 14 لسنة 2011) .

(ب)- الخضوع للمعدل المخفض 5% للحقوق الجمركية على التجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع؛
(ج)- الإعفاء من حقوق تحويل الملكية العقارية.

2- مرحلة الاستغلال : تُمنح فيها المشاريع الحوافز التالية:

(أ)- الإعفاء لمدة (03)سنوات من الضريبة العقارية على البنائات و ملحقاتها ؛
(ب)- الإعفاء لمدة (03)سنوات من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة، و الضريبة على النشاط المهني.

تعززت هذه الحوافز بامتيازات جديدة أقرها المرسوم التنفيذي 11-104 تمت الإشارة إليها لدى التطرق للوكالة الوطنية لتشغيل الشباب،¹ و أخرى ذات طابع ضريبي جاء بها قانون المالية التكميلي لسنة 2011 شملت:²

- استفادة المشاريع الاستثمارية بعد انتهاء فترة الإعفاء المذكورة سابقا من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة على النشاط المهني خلال الثلاث السنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ينسبة 70% للسنة الأولى، 50% للسنة الثانية، و 25% بالنسبة للسنة الثالثة؛

- تمديد فترة الإعفاء من الضريبة العقارية على البنائات المستعملة في الأنشطة من (03) إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها؛

- تمديد فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على النشاط المهني من (03) إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها، و تمدد الفترة في الحالتين لمرة ثانية بستتين إضافيتين في حالة إلتزام المستثمر بتوظيف (03) عمال على الأقل لمدة غير محدودة؛

- تمديد فترة الإعفاء من الضرائب السابقة من (03) إلى (10) سنوات بموجب قانون المالية لسنة 2014 بالنسبة للمناطق المستفيدة من إعانة "الصندوق الخاص لتنمية الجنوب"؛

- الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة (03) سنوات بداية من تاريخ الاستغلال تمدد إلى (06) سنوات عند تواجد الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها، و تمدد بستتين عند تعهد المستثمر بتوظيف ثلاث مستخدمين على الأقل لفترة غير محدودة.³

رابعا. حصيلة نشاط الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة: تمثلت حصيلة نشاط الصندوق فيما يلي :

1- تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة: تمثلت حصيلة الصندوق منذ نشأته وإلى غاية نهاية 2014 في استحداث المشاريع الاستثمارية الموضحة في الجدول:

الجدول رقم (84): تطور التعداد المجمع للمشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار cnac للفترة 1998 – 2014.

السنوات	عدد المشاريع الممولة	قيمة التمويل (دج)	التكلفة المتوسطة لإنشاء المشروع الواحد
2014-1998	114.365	346.879.220.108	3.033.088

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على - إحصائيات نشرية م ص م السادسي الثاني 2012، ص 43.

- نشرية إحصائيات م ص م لسنة 2012، ص 41- نشرية م ص م رقم 26 لسنة 2015، ص 48.

بلغ عدد المشاريع التي تم احداثها في اطار الصندوق و استفادت من الحوافز الضريبية 114.365 مشروعا بنهاية 2014.

2- التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية المحدثة: بالرجوع إلى إحصائيات الصندوق منذ نشأته نجد أن المشاريع الاستثمارية توزعت بين القطاعات الاقتصادية كالتالي:

¹ المرسوم التنفيذي 104/11، مرجع سابق.

² قانون المالية التكميلي 2011، مرجع سابق، المواد 4، 5، 6، 13.

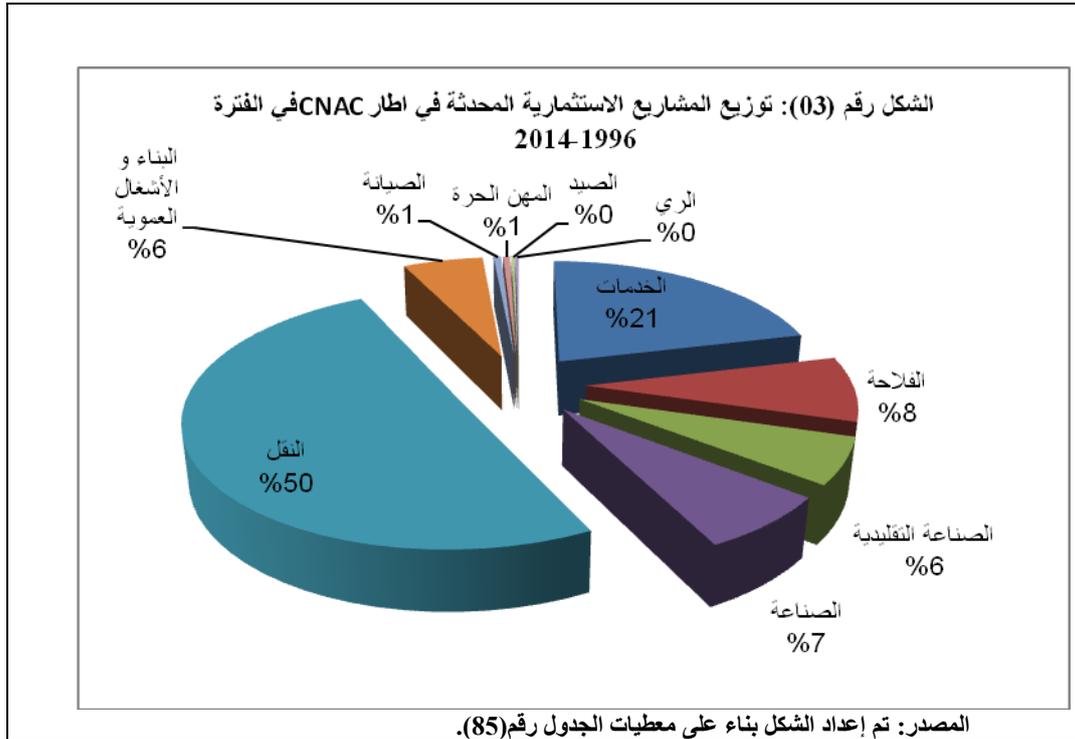
³ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 14.

الجدول رقم (85): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار cnac حسب قطاع النشاط للفترة 1998-2014.

قطاع النشاط	المشروعات الممولة		قيمة التمويل
	العدد	النسبة (%)	
الخدمات	24.272	21.22	85.003.917.396
الفلاحة	9.536	8.33	33.932.903.094
الصناعة التقليدية	6.782	5.93	18.627.994.486
الصناعة	8.067	7.05	32.801.221.909
النقل	57.446	50.23	145.057.061.022
بناء و أشغال عمومية	6.532	5.71	24.518.156.225
الصيانة	630	0.55	1.626.015.993
المهن الحرة	560	0.48	1.744.300.713
الصيد	270	0.23	1.717.299.100
الري	270	0.23	1.850.350.165
المجموع	114.365	100	346.879.220.108

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على إحصائيات نشرية م ص م رقم 26 لسنة 2015 ، ص 48.

تتضح الكيفية التي توزعت بها المشاريع الاستثمارية على القطاعات الاقتصادية بشكل أوضح من خلال الشكل البياني التالي:



تجاوزت نسبة المشاريع الاستثمارية في قطاع النقل نسبة المشاريع في القطاعات الاقتصادية الأخرى مجتمعة، حيث بلغت 50% من حيث العدد و 41.81% من قيمة الاستثمارات الكلية، ثم قطاع الخدمات بنسبة 21% من عدد المشاريع و 24.50% من قيمة الاستثمارات، مع الضعف الكبير للأهمية النسبية لقطاعي الصناعة و الفلاحة على أهميتهما للاقتصاد الوطني في المرحلة الراهنة، حيث لم يتجاوز نصيبهما من قيمة هذه المشاريع نسبي 7% و 8.33% تواليا. و هي نتيجة طبيعية لسياسة التحفيز الضريبي المعتمدة أساسا على الإعفاء الكلي دون تمييز بين القطاعات كما أسلفنا الذكر.

3- التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية المحدثة: توزعت المشاريع المحدثة في إطار الصندوق على المناطق كما يلي:
الجدول رقم (86): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac حسب الجهات للفترة 1998-2012.

المشروعات		المنطقة	
النسبة (%)	العدد		
56.72	42.051	الشمال	
34.26	25.398	الهضاب العليا	
9.01	6.681	الجنوب و الجنوب الكبير	
100	74.130	المجموع	

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات نشرية م ص م لسنة 2012، ص 41.

كان ينتظر من الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع تحقيق تنمية متوازنة للمشاريع الاستثمارية بإقامتها على اختلاف أنواعها داخل كافة مناطق البلاد، غير أن معطيات الجدول تظهر التفاوت في توزيع المشاريع المحدثة في إطار الوكالة بين المناطق المختلفة، حيث تركز معظمها في منطقة الشمال بنسبة 56.72% من عدد المشاريع، و نفس الوضع يعرفه توزيع المشاريع الاستثمارية على الولايات،¹ وهو ما سيحول دون تحقيق التنمية الجهوية المتوازنة على الرغم من المعاملة التمييزية لصالح المشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق التي لم تستقطب استثمارات كافية إذ تحظى بإعفاءات ضريبية لمدة أطول مقارنة بالمناطق التي تركزت فيها الاستثمارات، و هذا مؤشر على ضعف الدور التوجيهي للحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمارات الناشطة في إطار هذا الصندوق كبقية الوكالات الأخرى كما سبقت الإشارة إلى ذلك.

4- مساهمة الصندوق في توفير مناصب الشغل: تجلت حصيلة مساهمة المشاريع الاستثمارية المستفيدة من الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار هذا الصندوق في توفير مناصب الشغل، في الآتي:

الجدول رقم (87): تطور مساهمة المشاريع المحدثة في إطار cnac في توفير مناصب الشغل للفترة 1998-2014 .

الفترة	عدد المشاريع	عدد مناصب الشغل (عامل)	متوسط مناصب الشغل للمشروع (عامل)	قيمة تمويل الاستثمارات (دج)	تكلفة المتوسطة لمنصب الشغل (دج)
2014-1998	114.365	228.950	2	346.879.220.108	1.515.087

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرية إحصائيات م ص م لسنة 2012، مرجع سابق، ص 41. و نشرية رقم 26 لسنة 2015، ص 48. يلاحظ على معطيات الجدول انخفاض متوسط مساهمة المشروع الاستثماري في توفير مناصب الشغل، و ارتفاع تكلفة الاستثمار المطلوبة لإنشاء المنصب، أما عن مساهمة الصندوق في توفير مناصب الشغل على مستوى جهات الوطن فكانت كما يلي :

الجدول رقم(88): مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac في خلق مناصب الشغل حسب المناطق للفترة 1998-2012.

المنطقة	مناصب الشغل	النسبة (%)
الشمال	77.552	69.11
الهضاب العليا	22.869	20.38
الجنوب	11.787	10.50
المجموع	112.208	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرية إحصائيات م ص م لسنة 2012.

¹ راجع الملحق رقم(16)

تؤكد معطيات الجدول أن عدد مناصب الشغل التي وفرتها المشروعات المحدثة في إطار هذا الصندوق تركز 69.11% منها في ولايات الشمال. أما على مستوى الولايات فقد تركزت في المدن الكبرى لاسيما العاصمة و تيزي وزو؛¹ ما يعني غياب التوازن في توفير مناصب الشغل في الجهات المختلفة للوطن نتيجة ركز المشاريع في هذه المناطق كما أشرنا إلى ذلك سابقا. كما تشير الاحصائيات إلى أن المشاريع المحدثة في إطار الصندوق لم تتجاوز مساهمتها في التشغيل نسبة 2,23%² بنهاية سنة 2014.

و قد أوضحت نتائج المسح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر سنة 2011 أن نسبة الاستفادة من الحوافز الضريبية وشبه الضريبية التي لم تتجاوز 4% من المؤسسات التي شملها المسح، شكل منها نصيب الاستثمارات المحدثة في إطار الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (Cnac) نسبة 6,1%³.

الفرع الثالث: الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM).

يعد القرض المصغر من الأدوات التي أثبتت نجاعتها في استحداث أنشطة اقتصادية تحد من الفقر و تحسن ظروف معيشة الطبقات الهشة من المجتمع، و في هذا الإطار تم إنشاء هذه الوكالة:

أولا. التعريف بالوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر و مهامها: تم إحداث هذه الوكالة لتسيير القرض المصغر في الجزائر:

1- التعريف بالوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر: أحدثت الوكالة سنة 2004 و هي هيئة تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، و تهدف إلى الإدماج الاقتصادي و الاجتماعي من خلال إحداث أنشطة اقتصادية بما فيها الأنشطة المنزلية، عن طريق شراء العتاد البسيط و المواد الأولية اللازمة للنشاط، و شراء المواد الأولية.

2- مهام الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر و صلاحياتها: تتمثل مهام هذه الوكالة و صلاحياتها في التالي:

أ- مهام الوكالة: أوكلت لهذه الوكالة المهام التالية:

- تسيير جهاز القرض المصغر طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما؛
- دعم المستفيدين، تقديم الاستشارة لهم، و مرافقتهم قصد تمكينهم من تجسيد أنشطتهم؛
- منح قروض بدون فوائد، و إعلام أصحاب المشاريع المؤهلة للاستفادة بمختلف الإعانات الممنوحة لهم؛
- متابعة أنشطة المستفيدين لضمان إنجازها في ظل التقيد الكامل ببنود دفاتر الأعباء المتعهد بها أمام الوكالة، و مدهم يد المساعدة عند الحاجة، لا سيما التدخل لدى المؤسسات و الهيئات المعنية بتنفيذ مشاريعهم؛
- إنشاء قاعدة معطيات حول الأنشطة و المستفيدين من جهاز القرض المصغر؛
- تقديم المساعدة و الاستشارة للمستفيدين في مسار التركيب المالي و رصد القروض؛
- التواصل بشكل مستمر مع البنوك و المؤسسات المالية في مجال تمويل المشاريع و متابعة إنجازها و استغلالها، و المشاركة في تحصيل الديون غير المسددة في مواعيدها؛
- إبرام الاتفاقيات مع الهيئات و المؤسسات الهادفة لتحقيق عمليات إعلام، تحسيس، و مرافقة المستفيدين من هذا الجهاز في إطار إنجاز أنشطتهم⁴؛

¹ راجع الملحق رقم (17).

² تم حساب النسبة بنسبة عدد الوظائف المحدثة في الصندوق إلى العدد الإجمالي للعمالة المشغلة في الجزائر.

³ Algérie,ONS, Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E : op-cit, p 28,31.

⁴ المرسوم التنفيذي 14-04 المؤرخ في 22. 01. 2004 المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، المادة 5.

(ب) **صلاحيات الوكالة:** حتى تتمكن الوكالة من القيام بمهامها بشكل أفضل خُول لها:

- الاستعانة بذوي الاختصاص لمساعدتها على إنجاز مهامها؛
- تكليف مكاتب الدراسات المتخصصة بإنجاز مدونات نموذجية خاصة بالتجهيزات، و القيام بدراسات مونوغرافية جهوية و محلية لصالح الوكالة؛
- اتخاذ التدابير الهادفة لرصد الموارد الخارجية المخصصة لدعم تحقيق أهداف جهاز القرض المصغر، و توظيفها تبعا للتشريع و التنظيم المعمول بهما.

ثانيا. صيغ التمويل بالوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر: يستفيد من إعانة هذه الوكالة الأشخاص المستوفون لمجموعة من الشروط،¹ و اعتمدت الوكالة عند انشائها صيغة التمويل التالية:

الجدول رقم (89): مستويات التمويل في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

طبيعة النشاط الممول	التكلفة الإجمالية للمشروع	مساهمة شخصية	القرض بدون فوائد	القرض البنكية
شراء مواد أولية	لا تتجاوز 30.000 دج	10%	90%	00
احداث أنشطة بشراء العتاد البسيط والمواد الأولية اللازمة	تفوق 30.000 و لا تتجاوز 100.000 دج	5% و تخفض الى 3% بالنسبة: - الحائزين على شهادة.	-	95% أو 97%
تفوق 100.000 و لا تتجاوز 400.000 دج	تفوق 100.000 و لا تتجاوز 400.000 دج	- المناطق الخاصة والمضاب العليا	25% وترفع الى 27% بالنسبة : - الحائزين على شهادة. - المناطق الخاصة والمضاب العليا	70%

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على المرسوم التنفيذي 04-15 المؤرخ في 22.01.2004 المحدد لشروط الاستفادة من إعانة القرض المصغر، المواد 11، 12، 3.

عُدلت هذه التركيبة بداية من سنة 2011، برفع سقف تكلفة الاستثمار إلى 1.000.000 دج، و تحديد مستوى المساهمة الشخصية ب 1% من كلفة المشروع لتصبح بالشكل التالي:

الجدول رقم (90): مستويات التمويل في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بداية من 2011.

تكلفة المشروع	طبيعة المشروع	المساهمة الشخصية	القرض البنكية	القرض بدون فائدة
لا تتجاوز 100.000 دج	شراء مواد أولية	0%	-	100%
لا تتجاوز 1.000.000 دج	احداث أنشطة باقتناء العتاد البسيط والمواد الأولية اللازمة	1%	70%	29%

المصدر:- المرسوم الرئاسي رقم 11-133 المؤرخ في 22 مارس 2011 المتعلق بجهاز القرض المصغر، الماد 6.

- المرسوم التنفيذي 11-134 المؤرخ في 22 مارس 2011 المعدل لشروط الاستفادة من إعانة القرض المصغر.

ثالثا. الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر: تستفيد المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار هذه الوكالة من الحوافز التالية:

1- مرحلة الإنجاز: تتمثل حوافز هذه المرحلة في ما يلي:

- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة عند إنشاء أو شراء التجهيزات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع؛
- الخضوع للمعدل المنخفض 5% للحقوق الجمركية على التجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع؛

¹ راجع المرسوم التنفيذي 04-15 المؤرخ في 22.01.2004 المحدد لشروط الاستفادة من إعانة القرض المصغر ومستواها.

- الإعفاء من حقوق تحويل الملكية العقارية؛

2- مرحلة الاستغلال: تستفيد فيها المشاريع من الحوافز التالية:

- الإعفاء من الضريبة العقارية على البناءات و ملحقاتها لمدة (03) سنوات؛

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة لمدة (03) سنوات؛

- الإعفاء من الضريبة على النشاط المهني لمدة (03) سنوات؛

لقد تعززت هذه الحوافز بامتيازات جديدة جاء بها قانون المالية التكميلي لسنة 2011 شملت¹:

- استفادة المشاريع الاستثمارية المحدثة بعد انتهاء فترة الإعفاء المذكورة سابقا من تخفيض في الضريبة على الدخل الإجمالي

أو الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة على النشاط المهني خلال الثلاث السنوات الأولى من الإخضاع الضريبي

بنسبة 70 % للسنة الأولى، 50 % للسنة الثانية، و 25 % للسنة الثالثة؛

- تمديد فترة الإعفاء من الضريبة العقارية على البناءات المستعملة في الأنشطة من (03) سنوات إلى (06) سنوات بالنسبة

للمناطق المراد ترقيتها؛

- تمديد فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة على النشاط المهني من (03)

إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها. و تمدد مرة ثانية في الحالتين بستين إضافيتين في حالة إلترم المستثمر بتوظيف

(03) عمال على الأقل لمدة غير محدودة؛

- تمديد فترة الاعفاء من الضرائب السابقة من (03) إلى (10) سنوات بموجب قانون المالية لسنة 2014 بالنسبة للمناطق

المستفيدة من إعانة "الصندوق الخاص لتنمية الجنوب"؛

- الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة (03) سنوات بداية من تاريخ الاستغلال، تمدد إلى (06) سنوات في المناطق المراد

ترقيتها، و تمدد في الحالتين بستين عند تعهد المستثمر بتوظيف ثلاث مستخدمين على الأقل لفترة غير محدودة².

رابعا. حصيلة نشاط الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر: تمثلت حصيلة الوكالة منذ إنشائها فيما يلي:

1- تطور المشاريع المحدثة في إطار الوكالة: عرفت المشروعات الاستثمارية المستفيدة من سلف الوكالة التطور التالي:

الجدول رقم (91): تطور عدد المشاريع المستفيدة من سلف دون فوائد في اطار وكالة القرض المصغر للفترة 2005-2014.

السنة	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
شراء مواد أولية	3.338	25.394	40.980	80.127	131.791	178.876	283.961	423.329	471.030	622.721
إنشاء مشروع	0	156	1.081	4.753	13.823	18.174	20.710	28.279	33.932	57.132
المجموع	3.338	25.550	42.781	84.880	145.614	197.060	304.671	451.608	504.962	679.853

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات الوكالة. www.angem.dz - نشرية م ص م رقم 20 لسنة 2011، ص 47.

- نشرية م ص م رقم 22 لسنة 2012، ص 40.

- نشرية م ص م رقم 23 لسنة 2013، ص 41.

¹ قانون المالية التكميلي لسنة 2011، مرجع سابق، المواد 4، 5، 6، 13.

² قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 14.

إرتفع عدد السلف الممنوحة من قبل الوكالة من 3.338 سلفة في السنة الأولى لإحداثها إلى 679.853 بنهاية سنة 2014، بلغت السلف الموجهة منها لشراء المواد الأولية نسبة 91,59%، بينما لم تتجاوز السلف الموجهة لإنشاء المشروعات نسبة 8,41%.

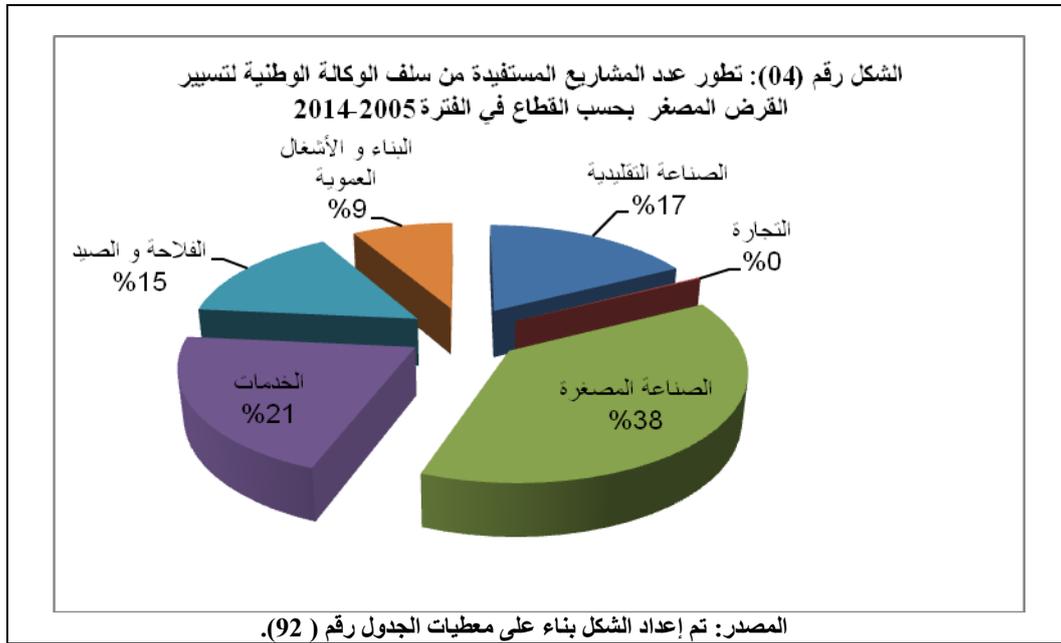
2- تطور عدد المشاريع المستفيدة من السلف دون فوائد تبعا لقطاع النشاط: توزعت المشاريع المستفيدة من سلف الوكالة على القطاعات الاقتصادية التالية:

الجدول رقم(92): تطور عدد المشاريع المستفيدة من سلف الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر تبعا للقطاع للفترة 2005- 2014 .

البيان	عدد المشاريع المستفيدة من سلف	النسبة (%)	القيمة (دج)	النسبة (%)
الصناعة التقليدية	118.410	17.37	5.532.515.197	17.42
التجارة	1.407	0.05	336.527.105	0.21
الصناعة المصغرة	258.419	37.35	11.303.082.163	38.01
الخدمات	142.010	20.82	10.990.646.925	20.89
الزراعة و الصيد	102.344	15.87	5.444.798.069	15.05
البناء والأشغال العمومية	57.262	8.52	3.741.754.325	8.42
المجموع	562.310	100	37.349.323.788	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات الوكالة في: www.angem.dz - نشرة إحصائيات م ص م رقم 26 لسنة 2015، ص46.

و يمكن عرض الكيفية التي توزعت بها سلف الوكالة على مختلف القطاعات بيانيا في الشكل التالي:



نالت الصناعة المصغرة نسبة 38% من سلف الوكالة، ثم الخدمات 21%، فالصناعة التقليدية بنسبة 17% . و بعكس الهيئات السابقة فقد اتجهت الإستفادة من السلف نحو القطاع الانتاجي بالدرجة الأولى.

3- تطور عدد الوظائف المحدثة في إطار الوكالة: تمثلت مساهمة المشاريع المستفيدة من إعانة الوكالة في التوظيف في التالي:

الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

الجدول رقم(93): تطور مساهمة المشاريع المستفيدة من اعانة وكالة تسيير القرض المصغر في التوظيف للفترة 2005-2014.

عدد الوظائف في اطار الوكالة	العمالة المشغلة في الجزائر	نسبة مساهمة الوكالة في التوظيف(%)	
4.994	8.044.220	0,06	2005
38.325	8.868.804	0,43	2006
64.171	8.594.243	0,74	2007
127.320	9.146.000	1,39	2008
218.421	9.472.000	2,30	2009
295.587	9.735.000	3,03	2010
456.917	9.599.00	4,76	2011
677.412	10.170.000	6,66	2012
843.465	10.788.000	7,81	2013
1.019.781	10.239.000	9,95	2014

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات الوكالة. www.angem.dz بتاريخ 04 .03 .2015 - مغني ناصر، القرض المصغر كاستراتيجية لخلق مناصب الشغل في الجزائر، في ملتقى استراتيجية الحكومة في مواجهة البطالة، جامعة المسيلة 2011. - نشرة م ص م رقم 23 لسنة 2013، ص 41.

مكنت هذه الوكالة إلى غاية نهاية 2014 بحسب الاحصائيات الرسمية من توفير 1.019.781 منصب شغل، مساهمة بذلك بنسبة 9.95%¹ من العمالة في الجزائر، و هي تفوق نسبة مساهمة الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب و الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

و الخلاصة أنه بعد السخاء الكبير في منح الحوافز في الجزائر في اطار قوانين الاستثمار و هيئات ترقية الشغل و الاستثمار بهدف جذب استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة. فقد أظهرت نتائج المسح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر سنة 2011 أن المستفيدين من الحوافز الضريبية و شبه الضريبية لم تتجاوز 4% توزعت كالتالي:²

- 65,7% للاستثمارات المحدثّة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (Ansej)؛
- 22,3% للاستثمارات المحدثّة في إطار وكالة تطوير الاستثمار (Andi)؛
- 5,9% للاستثمارات المحدثّة في إطار الوكالة الوطنية لضمان القرض المصغر (Angem)؛
- 6,1% للاستثمارات المحدثّة في إطار الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (cnac).

و قد يكون لتواضع نسبة المستفيدين من سياسة التحفيز في إطار الهيئات المختلفة دورا كبيرا في تواضع نتائج هذه الأجهزة، و ما قد يكون أسهم أيضا في تواضع نسبة المستفيدين منها و من ثم تواضع نتائج هذه الأجهزة، ربط إحدات المشاريع و الاستفادة من الحوافز الضريبية بخضوعها للضريبة تبعا للنظام الحقيقي، الذي لا تتجاوز نسبة التابعين له 12,7% من إجمالي الممولين حسب نتائج المسح الاقتصادي ذاته، كما يوضحه الجدول:

الجدول رقم (94): توزيع المكلفين بالضريبة في الجزائر تبعا لأنظمة الإخضاع الضريبي.

نظام الإخضاع	الحقيقي	الجزائي	المعفون	أنظمة أخرى
نسبة التابعين له (%)	12,7	59,7	2,2	25,4

SOURCE : Algérie, ONS, Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E: Economie N° 69 Premier recensement économique – 2011– Résultats définitifs de la première phase. ,juillet 2012,p. 14

¹ تم حساب النسبة، بنسبة عدد الوظائف المحدثّة في اطار الوكالة إلى العدد الاجمالي للعمالة المشغلة في الجزائر.

² Algérie, ONS, Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E : op-cit, p 28,31.

بُئيت هذه النتائج على 934.250 مؤسسة اقتصادية شملها المسح، تبين أن 557.908 منها تابعة للنظام الجزائي بنسبة 59,7% و هي غير معنية بالاستفادة من الحوافز لربط الاستفادة منها بالخضوع للضريبة تبعا للنظام الحقيقي. وحتى نسبة التابعين للنظام الحقيقي المقدرة بـ 12,7% و المستهدفة بالتحفيز، تشكل الأنشطة التجارية منها نسبة 37,4%، و هي الأخرى مستثناة من الاستفادة.

وكل هذا يقلل عدد المستهدفين بالحوافز، و يقلل من أهمية النتائج المحققة من ورائها. ويكسر الشعور بارتفاع حجم العبء الضريبي مما يعيق الاستثمار، حيث بينت نتائج المسح ذاته العبء الكبير الذي تحدثه الضريبة على المشاريع الاستثمارية بنظر المستثمر في الجزائر، فقد تبين أن 66% من المؤسسات التي شملها المسح تعتقد أن الضريبة تمثل عائقا لأعمالها، بلغت نسبة هذا الاعتقاد 66,6% لدى القطاع الخاص و توزعت كالتالي:

- على القطاعات الاقتصادية بنسبة 68,9% لقطاع التجارة، تليها الصناعة 65,1%، ثم الخدمات 63,7%؛

- أما بحسب حجم المؤسسات فسجلت نسبة 64,3% للمؤسسات المصغرة التي تمثل غالبية النسيج المؤسساتي في الجزائر؛

- من حيث التوزيع الجغرافي بلغت 70,5% في المناطق الريفية.¹

ما يعني أن غالبية المستثمرين لا زالت تنظر إلى الضريبة كمثبط للاستثمارات بدل الجاذب أو المحفز لها، بالرغم من الحوافز الكثيرة التي أقرتها قوانين الاستثمار المختلفة و القوانين الضريبية العامة؛ ما قد يؤشر إلى أن الخلل لا يعود إلى أدوات التحفيز في حد ذاتها بقدر ما يعود إلى الطريقة التي استخدمت بها تلك الأدوات، و هو ما نحاول الوقوف عنده في المبحث الموالي. مع الإشارة إلى أن إقرار قانون المالية لسنة 2015 خضوع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب و الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة و الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر التي لا يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000 دج للضريبة تبعا لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة مع احتفاظها بنفس المزايا الضريبية التي كانت تستفيد منها في ظل خضوعها للنظام الحقيقي في السنوات الأولى من نشاطها، سيزيد من العبء الضريبي على هذه المشاريع حيث أصبحت مطالبة على الأقل بتحقيق هامش ربح صافي لا يقل عن 5% أو 12% حسب طبيعة النشاط لتتمكن فقط من تغطية قيمة هذه الضريبة، كما أنها ستدفع الضريبة حتى في حالة تحقيقها لخسارة ما دام أن وعاء هذه الضريبة هو رقم الأعمال و ليس الربح، و هذا بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي، فضلا عن فقدانها حق الاستفادة من كل أدوات التحفيز المرتبطة بالمسك المحاسبي مثل الاهتلاكات و ترحيل الخسائر.

¹ Algérie,ONS, Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E : op-cit, p 31.

المبحث الثالث: تقييم منظومة الحوافز الضريبية و التدابير المقترحة لتفعيلها.

إن الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع الاستثمارية هي واحدة من محددات كثيرة تتحكم في تحديد طبيعة و حجم الاستثمار الذي يمكن تحقيقه، الأمر الذي يرهن كفاءة الحوافز الضريبية بمتغيرات خارجية عنها، و من ثم كلما كان المناخ الاستثماري مواتيا كلما أمكن توقع نتائج أفضل لبرامج الحوافز. لكن قبل ربط فشل الحوافز في تحقيق أهدافها بالمتغيرات الأخرى لبيئة الأعمال، ينبغي التأكد من أن برامج التحفيز قامت على مجموعة من المبادئ الضرورية لنجاحها و اقتراح التدابير التي قد تدعم هذا النجاح أو معالجة جوانب القصور فيها، و هو ما سوف نتطرق له من خلال العناصر التالية:

- المطلب الأول: ملاءمة القواعد التنظيمية و التقنية للضريبة مع أهداف سياسة التحفيز الضريبي؛

- المطلب الثاني: فعالية الخيارات المرتبطة بالحوافز الضريبية المستخدمة؛

- المطلب الثالث: التدابير المقترحة لتفعيل دور سياسة التحفيز الضريبي في تحفيز و توجيه الاستثمار في م ص م.

المطلب الأول: ملاءمة القواعد التنظيمية و التقنية للضريبة مع أهداف سياسة التحفيز الضريبي.

على الرغم من أن هدف سياسة التحفيز الضريبي هو ترقية الاستثمار بوجه عام و تنمية الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة بوجه خاص، لكنها طبقت في ظل قيام النظام الضريبي العام على قواعد تتعارض مع ذلك، ما سوف يحد من قدرة هذه السياسة على تحقيق أهدافها، و يعود هذا التناقض إلى مجموعة من العوامل نتاولها من خلال العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: العوامل المرتبطة بالخيارات التقنية للنظام الضريبي؛

- الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بالتشريعات الناظمة للحوافز و الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: العوامل المرتبطة بالخيارات التقنية للنظام الضريبي.

تتجلى أبرز العوامل المرتبطة بمرتكزات النظام الضريبي المرتبطة بالجوانب التقنية للضريبة التي تتعارض مع هدف تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في:

أولا. عدم التناسب بين حجم الاستقطاع الضريبي و سياسة تنمية الاستثمار: يتضح ذلك من خلال العناصر التالية:

1- محاباة الإدخار بالمقارنة بالإستثمار: يبرز ذلك من خلال ضعف المعدلات الضريبية المطبقة على عوائد الديون و الودائع و الكفالات و التي لا تتجاوز 10%، و هو الحد الأدنى المطبق على عوائد الاستثمار بالنسبة للخاضعين للضريبة و فق الجدول التصاعدي الذي تصل معدلاته إلى 35% بالنسبة للفئة العليا منه، و لا يقل هذا المعدل عن 20% بالنسبة للتابعين للنظام المبسط و نظام التصريح المراقب قبل الغائهما بداية من سنة 2015، و لا يقل المعدل عن 19% أو 25% بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات قبل توحيدهما في معدل واحد هو 23% بداية من 2015 و الذي لم يكن في صالح القطاع الإنتاجي بالدرجة الأولى، لذا تمت مراجعة هذا التوحيد مع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

و قد يدفع هذا الأفراد إلى إيداع فوائض دخولهم بحسابات إيداعية مضمونة العائد و تخضع لإستقطاع ضريبي أقل و من ثم تقل رغبتهم في توظيف مدخراتهم في استثمارات مباشرة و تحمل مخاطر الاستثمار. و هذا لن يسهم في تنمية

الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة التي تعتبر مدخرات الأفراد أهم مصادر تمويلها، و حتى و إن أدت الإجراءات السابقة إلى زيادة قدرة البنوك على الاقتراض بسبب تزايد المدخرات لديها، فإن المستفيد الأكبر سيكون المؤسسات الكبيرة في ظل التحفظ الذي تعرفه عملية إقراض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من قبل البنوك.

2- إرتفاع معدلات الضريبة على عائد الاستثمار بالمقارنة بالأموال و الثروة: يتضح ذلك من خلال:

أ- خضوع عوائد الاستثمار لمعدلات أكبر من تلك المعدلات التي تخضع لها العوائد الناجمة عن المضاربات العقارية أو تأجيرها أين لا تتجاوز 5% عند التنازل عنها و 10% أو 15% عند تأجيرها؛

ب- إعفاء عوائد التنازل عن الأملاك العقارية المحققة من طرف الخواص من الضريبة؛

ج- انخفاض المعدلات الضريبية المطبقة على الثروة من الأملاك العقارية و عوائد الأسهم و السندات؛

د- خضوع عائد الإستثمار لإزدواج ضريبي أحيانا كما هو شأن مساهمي شركات الأموال من الأشخاص الطبيعيين ؛

هـ- إعفاء فوائض القيمة المترتبة عن عمليات التنازل عن العقارات التي يقوم بها الأفراد خارج أنشطتهم المهنية من الضريبة، في حين تخضع الفوائض المحققة في إطار الأنشطة المهنية للضريبة.

إن هذه المعاملة الضريبية لا تنسجم مع سياسة تنمية الاستثمار المباشر من خلال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عبر الحوافز الضريبية، لأنها تدفع إلى توظيف الأموال في المضاربات العقارية و امتلاك الثروة، فالعائد سيكون أكبر بسبب الإعفاء من الضريبة أو الخضوع الضريبي الأقل بالمقارنة بعوائد الاستثمار.

ثانيا. غياب العدالة في توزيع الأعباء الضريبية: تقتضي العدالة الضريبية ملاءمة مقدار الضريبة للطاقة الضريبية للمؤسسة من جهة، و خضوع جميع المداخل للضريبة بغض النظر عن مصدرها من جهة أخرى، غير أن ما يسجل على التشريع الضريبي الجزائري في هذا الشأن:

1- ضعف المعدلات الضريبية المطبقة على الأملاك أو صافي الثروة مقارنة بمعدلات الضرائب على عوائد الاستثمار؛

2- المعاملة التفضيلية لبعض القطاعات إلى درجة تكاد تخرجها عن دائرة الضريبة كما هو شأن القطاع الفلاحي؛

3- التمييز في معدلات الضريبة بين مؤسسات تحقق نفس العائد لإختلاف شكلها القانوني أو نظام خضوعها للضريبة.

الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بالتشريعات الناظمة للحوافز و الإدارة الضريبية.

تتجلى أبرز العوامل التي تحد من فعالية الحوافز الضريبية في تنمية و توجيه الاستثمار نحو قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة فيما يلي:

أولا. التداخل و عدم الوضوح في تشريعات الحوافز الضريبية: أبرز مظاهر هذا التداخل و عدم الوضوح هي:

1- التداخل المسجل في الحوافز الضريبية الممنوحة: فمنها الممنوحة في إطار القانون الضريبي العام و تلك الممنوحة في

إطار قوانين و هيئات ترقية الاستثمار، ومنها المرتبطة بالمؤسسات الناشطة في القطاع الفلاحي أو السياحي أو في

مناطق الجنوب و الهضاب العليا، و كثيرا ما صعب ذلك التحديد الدقيق للحوافز التي يمكن أن تستفيد منها

المؤسسة؛

2- عدم ضبط المفاهيم: فالتشريع لم يضبط كثير من المفاهيم المتعلقة بتاريخ حساب مدة الحوافز فيما إذا كانت تبدأ من تاريخ الحصول على السجل التجاري أو الانتاج الفعلي، كيفية التعامل مع حالة عدم تمكن المستثمر من إنجاز مشروعه في الفترة المحددة لذلك، و التعامل مع حالة توسيع المشاريع القائمة و غير ذلك من الحالات؛ ما أدى إلى تطبيق الحوافز بالإعتماد على النصوص التفسيرية التي تضعها الإدارة الضريبية و ليس القانون الأصلي لمنحها، و عادة ما ترجح الإدارة الضريبية في تفسيراتها للقوانين البعد المالي للضريبة على حساب البعدين الاقتصادي و الاجتماعي، فكثير من النزاعات الضريبية كان سببها الخلاف حول بداية سريان تطبيق الحوافز بين الإدارة و المستثمر؛

3- إهمال الجانب التوعوي بالأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للحوافز: لقد رسخ هذا الإهمال الاعتقاد بأن الحوافز الضريبية و غيرها من المزايا هي وسيلة لحصول المواطن على نصيبه من الموارد العامة(الريع)، الأمر الذي كان وراء إنشاء الكثير من المشاريع الاستثمارية غير الجادة للاستفادة من الحوافز دون إعطاء الأهمية للعائد الاقتصادي أو الاجتماعي لتلك المشاريع. لذلك كان يفترض أن يرافق تطبيق سياسة التحفيز الضريبي قيام أجهزة الدولة التي لها علاقة بالاستثمار و الضرائب، بإعداد برامج توعية بأهمية هذه السياسة في ترقية الاستثمار، كي لا ينظر إليها على أنها وسيلة مشروعة للتهرب الضريبي، و تُصفى المشاريع الاستثمارية بإنهاء فترة الحوافز.

ثانيا. تشتت المعاملة الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بين القوانين المختلفة: تتميز المعاملة الضريبية للإستثمارات بتشتت أحكامها بين قوانين الضرائب، قوانين الاستثمار، و هيئات ترقية الاستثمار. و قد نتج عن ذلك تسجيل بعض المفارقات في التوقيع الضريبي، من بينها:

1- عدم التكافؤ في المعاملة الضريبية: نجم عن تشتت المعاملة الضريبية بين القوانين المختلفة عدم التكافؤ في التوقيع الضريبي بين مؤسسات تمارس نفس النشاط، و أصبح تطبيق الضريبة يتطلب أحيانا الرجوع إلى عديد القوانين و القرارات الصادرة من جهات و وزارات مختلفة، و دراستها لتحديد المعاملة الضريبية الواجبة؛

2- إتساع مجال الاجتهادات: إن كثرة التشريعات و تشعبها بين القوانين المختلفة يسهم في عدم وضوح السياسة الضريبية بالنسبة للمستثمرين و أعوان الإدارة الضريبية على السواء، ما يؤدي إلى اتساع مجال الاجتهادات و النزاعات الضريبية، إرتفاع كلفة التحصيل الضريبي للإدارة، و إرتفاع كلفة الامتثال الضريبي للمؤسسات التي تعد أبرز معوقات الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

ثالثا. **العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:** تعد المعايير المتعلقة بإختيار و تكوين الموارد البشرية و ما يرصد لها من إمكانيات أبرز العوامل المرتبطة بإسهام الإدارة الضريبية في نجاح سياسة التحفيز الضريبي في جذب الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة ، غير أن ما يميز الإدارة الضريبية بخصوص هذا المجال هو:

1- غياب المعايير الموضوعية في إختيار الموارد البشرية: و يتجلى ذلك في:
(أ- غياب الأسس الموضوعية التي على أساسها يتم إختيار العناصر الواعية و المدربة العاملة في إدارة الضرائب، و تعيينها في المصالح التي تتعامل مباشرة مع المستثمرين لتنفيذ القوانين الضريبية ذات الأثر المباشر على السياسة الاستثمارية؛

ب)- التركيز في اختيار أعوان الإدارة الضريبية على الكفاءة التقنية، و تجاهل أهمية التوعية بأهمية و أهداف السياسة الضريبية بأبعادها المختلفة، و قيمة الأمانة و الأخلاق في مجال عملهم. و تزداد خطورة هذا التوجه عندما يتعلق الأمر باختيار الأعوان الذين تسند لهم مهمة تأسيس الضريبة أو الرقابة أو الفصل في النزاعات المختلفة، حيث يقع على عاتقهم تفسير و تطبيق السياسة الضريبية، و تعد عدالة الأجهزة المكلفة بالفصل في النزاعات بين المستثمر و باقي الجهات أهم الضمانات المشجعة على أخذ قرار الاستثمار؛

2- التركيز على التكوين التقني للموارد البشرية: تركز الدورات التكوينية على تلقين أعوان الادارة الضريبية المعارف التي تتعلق بالجوانب التقنية و القانونية و المالية للضريبة، و إهمال الأدوار الاقتصادية و الاجتماعية للضريبة، الأمر الذي يجعل نظرة معظم أعوان الإدارة الضريبة للمستثمرين قائمة على الشك، و على أنه يسعى دوما إلى التهرب من دفع الضريبة، دون إدراك الدور الذي يقوم المستثمر على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي؛

3 - ضعف الإمكانيات البشرية و المادية المرصودة للإدارة الضريبية: في الغالب لا تتماشى الإمكانيات المرصودة لمصالح الإدارة الضريبية مع حجم العمل الملقى على عاتقها، ما يضعف عملية الرقابة، و يطيل آجال النزاعات الضريبية، و هي عوامل تلغي الكثير من مكاسب المؤسسة من الحوافز الضريبية.

المطلب الثاني: فعالية الخيارات المرتبطة بالحوافز الضريبية المستخدمة.

يفرض التباين بين الأشكال المختلفة للحوافز في قدرة تأثيرها و جاذبيتها للاستثمارات على مصممي السياسة الضريبية وضع برامج حوافز تتناسب أدواتها مع طبيعة الاستثمارات المطلوبة، مع ضرورة تحصين هذه الأدوات بالشروط و الضوابط التي تزيد فعاليتها و تقلل من سلبيات تطبيقها، لذلك سنحاول الوقوف على ما إذا كانت برامج التحفيز الضريبي الهادفة لتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر قد راعت هذه الاعتبارات أو أنها صممت بنظرة إدارية بعيدة عن الدراسات العلمية التي تحدد طبيعة الأدوات التي لها القدرة على تحقيق الأهداف، و ذلك من خلال استعراض ما تميزت به كل أداة و انعكاس تطبيقها على خصائص سياسة التحفيز المستخدمة عبر العناصر التالية:

- الفرع الأول: الإجازة الضريبية؛
- الفرع الثاني: المعدلات الضريبية التمييزية؛
- الفرع الثالث: ترحيل الخسائر؛
- الفرع الرابع: الخصائص العامة لسياسة التحفيز الضريبي المستخدمة.

الفرع الأول: الإجازة الضريبية.

شكلت الأداة الرئيسية في منظومة الحوافز الضريبية التي اعتمدها السياسة الضريبية في الجزائر لتحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة سواء في إطار القوانين الضريبية العامة أو في إطار سياسات و هيئات ترقية الاستثمار، فجميعها اعتمدت على منح المشاريع الاستثمارية في بداية نشاطها إعفاء مؤقتاً مدد تراوحت بين (03) سنوات و (10) سنوات، و قد صاحب استخدام هذا الحافز المآخذ التالية:

أولاً. قصور معايير التفرقة في مدة الإعفاء: اقتصر التمييز في مدة الإعفاء في حالات قليلة على نوع النشاط أو مكان مزاولته أو كليهما معاً كما هو الشأن بالنسبة:

1- المشاريع المحدثة في إطار الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمار: حيث هناك نظام عام لا تتجاوز فيه مدة الإعفاء الخمس (05) سنوات، و نظام إستثنائي يطبق على الأنشطة ذات الأهمية الخاصة للإقتصاد الوطني أو الناشطة في المناطق المراد ترقيتها تمتد فيه فترة الإعفاء إلى (10) سنوات؛

2- المشاريع المحدثة في إطار هيئات ترقية الشغل: بالنسبة للمشاريع المحدثة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، و الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، فإن معيار التفرقة في مدة الإعفاء اقتصر على مكان مزاوله الأنشطة، حيث تقدر فترة الإعفاء ب (03) سنوات و لكنها تمدد إلى (06) سنوات للمؤسسات الناشطة في المناطق المراد ترقيتها و إلى (10) سنوات في المناطق المستفيدة من صندوق تنمية الجنوب، مع إمكانية تمديد فترة الإعفاء في كل الحالات السابقة عند إلتزام المشروع بتوظيف عدد محدد من العاملين و بصفة دائمة. و تعامل كل القطاعات الاقتصادية و فروعها على قدم المساواة دون الأخذ بعين الاعتبار أهمية القطاع بالنسبة للإقتصاد الوطني، و لا درجة المخاطرة و لا فترة دوران رأس المال و التي تتباين بين المشروع التجاري و المشروع الخدمي و المشروع الانتاجي؛

3- المشاريع المستفيدة من الحوافز في إطار القوانين الضريبية العامة: بالنسبة للمؤسسات المستفيدة من هذا الحافز في القوانين الضريبية العامة، تتحدد هي الأخرى فترة إستفادتها من الإعفاء على أساس قطاع النشاط دون تمييز بين فروع القطاع

التي قد تتفاوت أهميتها، فداخل القطاع الانتاجي مثلا ليس هناك قيمة لطبيعة المنتج و أهميته، فيكفي أن تكون هناك عملية تحويل لمادة أولية إلى منتج بمواصفات جديدة، فلا فرق بين أنتاج الكيس البلاستيكي أو الدواء أو الغذاء أو التجهيزات. و بذلك فإن هذا الحافز لم يوظف بالشكل الذي يؤثر على طبيعة الإستثمار كبرطه بنوع المنتج، مدى أهميته في سد الحاجات الأساسية أو احلال الواردات، المشاريع الرائدة التي تساهم في زيادة القيمة المضافة، حجم رأس المال المستخدم أو استخدام وسائل انتاج حديثة، أو حد أدنى من الأصول الرأسمالية الثابتة.

ثانيا. **عدم التحديد الدقيق لفترة سريان تطبيق الإعفاء:** لم تحدد التشريعات الضريبية بدقة في بعض الحالات الحد الأقصى لما يسمى فترة إنجاز المشاريع، و الاكتفاء بالإشارة إلى أن فترة سريان الإعفاء تبدأ من تاريخ مزاولة أو بدء النشاط و قد تترتب عن ذلك المشاكل العملية التالية:

- 1- الجدل الكبير بين المستثمرين و الإدارة الضريبية فيما إذا كانت فترة الإعفاء تبدأ من تاريخ الحصول على السجل التجاري أو بدء النشاط الفعلي للمشروع بعد معانيته من طرف أعوان الإدارة الضريبية، ما أثار الكثير من النزاعات بينهما؛
 - 2- تراخي أصحاب المشاريع الاستثمارية في إنجاز مشاريعهم و طول فترة الإعداد و التجهيز، مما يؤخر انطلاق نشاطها الفعلي، في الوقت الذي كان سيكون تحديد المدة بدقة حافزا لتسريع الإنجاز للدخول في فترة الإعفاء خاصة إذا حدد التشريع سريتها بتاريخ انتهاء فترة الاستغلال و إن لم يبدأ النشاط الفعلي للمشروع.
- تجدد الإشارة إلى أن قوانين الاستثمار التي عرفتها الجزائر في الفترة 1993 و ما قبلها كانت تحدد بدقة فترة الإنجاز، غير أن قانون الاستثمار لسنة 2001 اقتصر على تحديد فترة الإنجاز بالنسبة للاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للإقتصاد الوطني و التي يجب أن لا تتجاوز الخمس سنوات.

ثالثا. **تعميم فترة الإعفاء:** إن تعميم فترة الإعفاء على كل المشاريع دون استثناء، يدخلها ضمن خانة الإفراط في إطلتها بالنسبة للمشاريع التي من طبيعتها تحقيق أرباح كبيرة في السنوات الأولى لبدء نشاطها، ما يجعل إطالة مدة إعفائها إهدار للمال العام من طرف التشريع الضريبي. و كان على الأقل ضبط مدة الإعفاء بتحقيق المشروع لعتبة محددة من الأرباح كنسبة من رأس المال ينتهي بعدها الإعفاء حتى و لو لم تنته مدته، و ينجم عن تعميم استخدام هذا الحافز مايلي:

- 1- **جذب المشاريع ذات العائد المرتفع في بداية نشاطها:** و هي المشاريع ذات السيولة المرتفعة و المخاطر المحدودة و أغلبها مشاريع تجارية أو خدمية أو صناعات تحويلية لمنتجات غير ضرورية كالمشروبات الغازية و الحلويات و غيرها. و هي استثمارات محدودة الأهمية بالنسبة للإقتصاد الجزائري مقارنة بإحتياجاته الأساسية لتلبية الطلب الداخلي و الحد من الواردات؛
- 2- **تكريس ثقافة الاستثمار غير الجاد أو الانتهازي:** حيث يعتمد كثير من أصحاب هذا النوع من المشاريع بعد انتهاء فترة الإعفاء إلى تصفية مشروعاتهم، و إنشاء مشاريع جديدة على انقاضها للاستفادة من إعفاء جديد. و هذا يشجع الاستثمار في الحوافز الضريبية و ليس الاستثمار في الحقل الاقتصادي، ما سينعكس سلبا على الخزينة العامة و على الاقتصاد الوطني. يمكن الحد من ظاهرة الاستثمار غير الجاد عن طريق:

(أ) - ربط الاستفادة من الحوافز الضريبية بأصول استثمارية جديدة للمشروع؛

(ب) - قصر فترة الاستفادة من الحوافز على مشروع واحد أو في حالة توسيعه، أو إحداث مشروع جديد شريطة أن يكون المشروع القديم لا يزال ينشط و أثبت مردوده؛

(ج) - حرمان كل من قام بتصفية مشروعه لأسباب غير قاهرة من الاستفادة من الحوافز في أي مشروع يقوم بإنشائه مستقبلا.

رابعا. المشاكل التطبيقية المرافقة لتطبيق الإجازة الضريبية: رافق تطبيق هذا الحافز الكثير من المشاكل من بينها:

1- **الخلاف حول بداية سريان مدة الإعفاء:** فيما إذا كانت تبدأ من الحصول على السجل التجاري او بداية النشاط مما أثار خلافا كبيرا بين الإدارة الضريبية و أصحاب المشاريع؛

2- **الخلاف حول مدى خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة:** و يتعلق الأمر هنا بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن التنازل عن أحد الأصول الاستثمارية أو التنازل الكلي عن المشروع أثناء فترة الإعفاء؛

3- **مشكلة تعدد الحوافز في نفس الفترة:** فبعض المشاريع تنشط في إطار وكالة تطوير الاستثمار أو الهيئات الأخرى لترقية الشغل، حيث يمنحها قانون الاستثمار أو النظام الخاص بالهيئة مجموعة من الحوافز الضريبية، و يمنحها القانون الضريبي العام حوافز بسبب طبيعة نشاطها أو مكان ممارستها و قد تكون افضل من الأولى ما يثير مشكلة أي الحوافز يتم تطبيقها من قبل الإدارة الضريبية (عمليات استصلاح الأراضي، الأنشطة المقامة في و لايات الجنوب الكبير و الهضاب العليا).

4- **إرتباط الاستفادة من هذا الحافز بمسك المحاسبة:** ما يجعله مقتصرا على التابعين للنظام الحقيقي مع النسبة الضعيفة التي يمثلوها من مجموع الممولين، و استبعاد التابعين للنظام الجزائي الذين يمثلون غالبية الممولين و غالبية منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المستهدفة بالدرجة الأولى بالتنمية و التطوير. قبل مراجعة هذا التوجه مع صدور قانون المالية لسنة 2015 يخضعه المشاريع الناشطة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب و الصندوق الوطني للتأمين الوطني و الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر التي لا يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000 دج للضريبة الجزافية الوحيدة مع احتفاظها بنفس الحوافز السابقة . و حتى و أن أتاح التشريع قبل هذه السنة إمكانية الانتقال من النظام الجزائي إلى النظام الحقيقي لكن لهذا الانتقال كلفته.

و نشير في الأخير إلى أنه رغم أهمية هذا الحافز للمشاريع في هذه المرحلة الحرجة، إلا أنه ينبغي إستخدامه بطريقة تحقق له الفعالية و تجنب المساوئ المترتبة عنه و التي من أبرزها:¹

أ- يعد أكثر أنواع الحوافز الضريبية كلفة بالنسبة للخزينة العامة؛

ب- أكثر الحوافز إضرارا بمبدأ العدالة الضريبية ليس فقط بالنسبة للمستثمرين الخاضعين للضريبة بالمقارنة بالمستثمرين المعفيين، و لكن أيضا بالنسبة للمشاريع القديمة التي تنشط في نفس مجالات الاستثمار بالمقارنة بالمشاريع الجديدة التي تتمتع بالإعفاء، ما يجعل هذه الأخيرة في مركز تنافسي أفضل تنعكس عنه آثار سلبية على المشاريع القديمة؛

ج- قد ينتج عنه سوء استخدام الموارد بسبب تشويه نمط الاستثمار و الاستهلاك سيما عند تعميمه.

الفرع الثاني: المعدلات الضريبية التمييزية.

يعد هذا الحافز من أبرز الحوافز التي تمكن من تجاوز الكثير من المآخذ على الإجازة الضريبية، فهو يعتمد عادة على التمييز في المعاملة الضريبية تبعا لأهمية النشاط الاقتصادي و مكان مزاولته، و قد تم تطبيق هذا الحافز في الجزائر ضمن الظروف التالية:

أولا. **مجال تطبيق المعدلات الضريبية التمييزية:** اقتصر مجال استخدام هذا الحافز على الحالات التالية:

1- **التمايز لصالح بعض الأنشطة:** عرف هذا التمايز الحالات التالية:

¹ فوزي السيد سليمان الخوري، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار ...، مرجع سابق، ص 396.

- أ- تمييز الأنشطة الانتاجية و الأشغال العمومية و الأنشطة السياحية بإخضاعها للمعدل 19% في مجال الضريبة على أرباح الشركات عوضا عن المعدل 25% المطبق على بقية الأنشطة قبل توحيدهما في معدل 23% بداية من سنة 2015، ثم مراجعة هذا التوحيد مع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2015 و الذي اخضع الأنشطة الانتاجية من جديد للمعدل 19% و الأشغال العمومية و الأنشطة السياحية للمعدل 23% و بقية الأنشطة للمعدل 26%؛
- ب- التمييز في مجال الضريبة على النشاط المهني بين أنشطة نقل الغاز عن طريق الأنابيب بإخضاعها للمعدل 3%، في الوقت الذي تخضع بقية الأنشطة للمعدل 2% قبل أن يخفض هذا المعدل إلى 1% بالنسبة للقطاع الانتاجي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015؛
- ج- التمييز في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة بإخضاع الأنشطة الخدمية للمعدل 12% و إخضاع الأنشطة التجارية و الانتاجية للمعدل 5% بعدما كان 6% عند إحداث هذه الضريبة لأول مرة؛
- د- التمييز في مجال ضريبة القيمة المضافة بإخضاع المجالات ذات الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية للمعدل 7%، و إخضاع بقية المجالات للمعدل 17%.
- 2- التمايز لصالح الأرباح المعاد استثمارها:** حيث كان يتم إخضاع الأرباح المعاد استثمارها لنصف المعدل العام في مجال الضريبة على أرباح الشركات قبل أن يتم تطبيق هذه الضريبة بمعدلي 19% و 25% ثم 19%، 23%، و 26% مع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2015؛
- 3- التمايز تبعا لنظام الإخضاع الضريبي:** مثل التمييز بين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي تبعا لنظام الإخضاع الضريبي، حيث كان يخضع التابعين لنظامي التصريح المراقب و المبسط لمعدل 20% قبل إلغائهما بداية من 2015، في الوقت الذي يخضع التابعين للنظام الحقيقي لجدول تصاعدي تتراوح معدلاته بين 0% و 35% مع إعفاء حد أدنى من الدخل من الضريبة قدره 120.000 دج؛
- 4- التمايز بين الإيرادات الإيجارية:** و ذلك في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي و تبعا لطبيعة استخدامها، حيث تخضع مداخيل إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري للمعدل 15%، بينما تخضع إيجارات العقارات ذات الاستعمال السكني للمعدل 7% مع إعفائها كليا في بعض الحالات، و معاملة الإيجارات الناتجة عن تأجير المؤسسات الصناعية و التجارية بما تحويه من تجهيزات على أنها أرباح صناعية و تجارية؛
- ثانيا. **فعالية توظيف المعدلات الضريبية التمييزية:** تميزت طريقة إستخدام هذا الحافز بما يلي:
- 1- غياب التمايز الضريبي في المعدلات لصالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:** لم تستخدم معدلات التمييز الضريبي بشكل يعكس أهمية مجالات الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، بحيث لم تحظى هذه المؤسسات بأي تمايز ضريبي في المعدلات بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة الحجم، فالتمايز الذي عرفته معدلات الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على القيمة المضافة و الضريبة على النشاط المهني و الضريبة الجزافية الوحيدة مرتبطة بطبيعة النشاط و ليس بحجم المؤسسة، في الوقت الذي كان التمايز الضريبي بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي ليس في صالح الكثير من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التابعة للنظام المبسط بإخضاعها لمعدل واحد بدل طريقة التصاعد بالشرائح و من ثم حرمانها من الاستفادة من إعفاء الحد الأدنى للإخضاع الضريبي الذي تستفيد منه المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000 دج؛

2- **قصور معايير التمايز الضريبي:** لم تستخدم معدلات التمايز الضريبي بشكل يعكس أهمية و أولوية مجالات الاستثمار المختلفة، و ما يمكن أن يحققه المشروع الاستثماري من عائد اجتماعي و اقتصادي، و يتجلى ذلك في:

أ- معاملة القطاعات التجارية و الخدمية و الإنتاجية معاملة ضريبية متماثلة كما هو حال المؤسسات المحدثثة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، و الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر؛
ب- في الحالات التي تم فيها محاباة القطاعات الإنتاجية بالمقارنة بالقطاعات الخدمية و التجارية، فإنه تم معاملة الفروع الإنتاجية معاملة ضريبية متماثلة بغض النظر عن أهمية و أولوية بعض الفروع بالمقارنة بالفروع الأخرى، و بغض النظر عن سرعة دوران رأس مال المشروع و الربحية التي يحققها و المخاطر المرتبطة به؛

ج- كثيرا ما ينتج عن تطبيق المعدل التمييزي على القطاع الإنتاجي دون التمييز بين فروع، لجوء المستثمرين إلى التحايل لإضفاء الطبيعة الإنتاجية على أنشطة لا تعتبر من قبيل الأنشطة الإنتاجية بهدف الاستفادة من المعدل المخفض الممنوح للقطاع، مثل أنشطة إعادة تكييف المنتجات الغذائية لغرض العرض التجاري. و الأمر ينطبق أيضا على المعاملة التمييزية الممنوحة لفائدة عمليات التصدير، فكل مصدر يستفيد من الإعفاء سواء أكان منتجا أو تاجرا. و كثيرا ما تكون المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أقل استفادة من هذه المعاملة التفضيلية، فقدراتها لا تسمح لها بتصدير منتجاتها بنفسها ليتولى التاجر المصدر القيام بالعملية، و بذلك يستفيد التاجر المصدر من المعدل المخفض، بينما يخضع منتج السلعة المصدرة من طرف غيره للمعدل العادي للضريبة رغم أنه الأحق بالمعدل المخفض.¹

كان بالإمكان تطبيق التمايز الضريبي في شكل معدلات تمييزية فرعية من خلال ربط المعدل التمييزي الفرعي بمتغير اقتصادي محدد مثل نوع الانتاج و أهميته في تلبية الاحتياجات الأساسية، و من ثم التمييز في المعاملة بين فروع القطاع الإنتاجي الواحد تبعا لأهمية و أولوية كل فرع من فروع، أهمية المشروع في زيادة فرص العمالة، و حجم المشروع الاستثماري عن طريق التمييز بين المشاريع الصغيرة و المتوسطة و المشاريع الكبيرة. و هي المعايير التي لم يعطيها قانون المالية لسنة 2015 أية أهمية بإقراره معاملة ضريبية متماثلة للقطاع الإنتاجي و القطاع التجاري حيث أخضعها لنفس المعدلات الضريبية سواء في النظام الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، قبل اقرار التمايز بين هذه القطاعات من جديد بخصوص الضريبة على أرباح الشركات بمقتضى قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

الفرع الثالث: ترحيل الخسائر.

رغم أهمية هذا الحافز بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة كونه أحد أدوات تحقيق العدالة الضريبية و مساعدة المؤسسات المتعثرة، غير أن تطبيقه في الجزائر تميز بالتالي:

أولا. ضيق مجال الاستفادة والسماح بترحيل الخسائر إلى الأمام فقط : و يتضح ذلك من خلال مايلي:

1- **ضيق مجال الاستفادة:** اقتصرت الاستفادة من هذا الحافز على الخاضعين للضريبة تبعا للنظام الحقيقي، ما يعني عدم استفادة المؤسسات التابعة لأنظمة الاخضاع الأخرى من هذا الحافز و هي المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالأساس، و سيضيق مجال الاستفادة من هذا الحافز مع رفع سقف الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة إلى 30.00.000 دج؛

¹ فوزي السيد سليمان الخوري، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار ...، مرجع سابق، ص 405.

2- السماح بترحيل الخسائر إلى الأمام فقط: يسمح التشريع الضريبي الجزائري بترحيل الخسائر لمدة أربع سنوات إلى الأمام فقط، ما يحرم المؤسسات من الاستفادة الحقيقية من هذا الحافز في حالة عدم تمكنها من تغطية العجز خلال هذه الفترة، و كان بالإمكان معالجة هذه الحالة بالسماح بترحيل الخسائر إلى الخلف؛

ثانيا. التعميم: تعميم الحافز على كافة أنواع المؤسسات و على كل الأنشطة الاقتصادية بغض النظر عن أهميتها الاقتصادية و الاجتماعية، يفقده ميزة الحافز القادر على التأثير في توجيه الاستثمار نحو نوع المؤسسات و القطاعات المرغوب تميمتها و تطويرها، لذلك كان ينبغي:

1- أن تختلف مدة ترحيل الخسائر، بحيث تطول بالنسبة للمؤسسات و القطاعات التي يزيد فيها عنصر المخاطرة، و هي المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العاملة في القطاعات الإنتاجية، و تقصر بالنسبة للقطاعات الخدمية و التجارية على وجه الخصوص؛

2- أن تقتصر الاستفادة من هذا الحافز على الخسائر الناتجة عن أسباب قهرية فقط؛

3- ربط ترحيل الخسائر بعناصر محددة مثل القطاع الإنتاجي أو نوع النشاط، لا سيما بالنسبة للمؤسسات التي تحقق خسائرًا في سنوات نشاطها الأولى؛¹

4- كان بالإمكان أن يكون هذا الحافز البديل الأنسب لحافز الإجازة الضريبية بالنسبة للمؤسسات التي تحقق خسائرًا في سنوات إعفائها، ما يجعل استفادتها من الإعفاء الضريبي مجرد إستفادة نظرية أو وهمية.

الفرع الرابع: الخصائص العامة لسياسة التحفيز الضريبي المستخدمة.

إن الخصائص التي ميزت تطبيق كل حافز من الحوافز السابقة طبعت منظومة الحوافز الضريبية المستخدمة لتحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر بمجموعة من الخصائص نوردتها في التالي:

أولاً. العمومية في منح الحوافز: سبقت الإشارة إلى أن كفاءة سياسة التحفيز الضريبي تحكمها جملة من الشروط و الضوابط، منها ضرورة ملاءمة نمط التحفيز للهدف المراد تحقيقه، على اعتبار أن لكل حافز ضريبي تأثير مباشر و فاعل على نوع معين أو أكثر من الاستثمارات، و من ثم ينبغي أن تصمم السياسة الضريبية بالشكل الذي يمكن من استغلال كل حافز ضريبي في جذب الاستثمار الذي يستجيب مباشرة لهذا الحافز، لكن ما ميز سياسة التحفيز المستخدمة في الجزائر هو التعميم في الاختيار و في الاستخدام، و أبرز مظاهر هذا التعميم:

1- استخدام مجموعة من الحوافز لجذب كافة المؤسسات و كافة الاستثمارات دون تمييز، فالقطاع الإنتاجي جاء على إطلاقه كأحد المجالات المحفزة دون تحديد لفروع معينة ذات أهمية خاصة في تحقيق التكامل و التشابك القطاعي أو قيادة عملية التنمية، و لإطلاق ذاته ينطبق على قطاع السياحة و بقية القطاعات؛

2- الإعفاء المؤقت الممنوح في إطار هيئات ترقية الشغل و قوانين الاستثمار دون تمييز بين القطاعات، و قصر التمييز على مكان مزولة النشاط؛

3- السماح بترحيل الخسائر لكافة المؤسسات دون تمييز بين أحجامها أو أنشطتها و أمكنة ممارستها؛

4- تعميم المعاملة الضريبية للمكاسب الرأسمالية دو تمييز؛

5- تعميم المعاملة الضريبية للتصدير دو تمييز بين التجار المصدرين و المنتجين المصدرين و حجم المؤسسات المصدرة؛

6- تعميم الحوافز الممنوحة بحسب القطاعات الاقتصادية لكل فروع و مؤسسات القطاع دون تمييز.

¹ فوزي السيد سليمان الخوري، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار ...، مرجع سابق، ص 408.

و هذا ما يؤدي إلى الحد من فعالية تأثير السياسة الضريبية في توجيه الاستثمارات نحو الأنماط و المجالات المرغوبة، و من ثم التضحية بجزء مهم من الحصيلة الضريبية دون الحصول على عائد اقتصادي أو اجتماعي. لذا يتطلب الأمر العمل على ترشيد هذه الحوافز من خلال منحها على أساس موضوعي محدد و ليس بصفة مطلقة لجميع المؤسسات و القطاعات بلا إستثناء.¹

ثانيا. قصور المعايير و الضوابط الكمية المحددة لكيفية استخدام الحوافز بكفاءة: أبرز مظاهر هذا القصور:

1- الاطلاق في منح الحوافز: منح الاعفاءات الدائمة و المؤقتة على أساس مبدأ الاطلاق دون ضوابط أو قواعد أو حدود، و يتجلى ذلك من خلال:

(أ)- **إستفادة المشروع الاستثماري من الاعفاء لمجرد إنشائه:** و يستند هذا إلى منطق مؤداه أن الهدف الرئيسي للإعفاء هو تشجيع قيام الاستثمارات بغض النظر عن نوعها أو أهدافها أو منتجاتها و مهما كانت التضحيات و التكاليف. و هو المنطق السائد في الجزائر؛

(ب)- **أتجاه قوانين الاستثمار المختلفة نحو اطلاق الحوافز الضريبية:** دون قيود إلا فيما ندر من الحالات، لذلك اتجهت أغلب المشاريع الاستثمارية إلى مجالات بعيدة عن تحقيق أهداف التنمية، و كان التركيز على المشاريع الاستهلاكية و الخدمية سريعة استرداد تكاليفها الاستثمارية و ذات العائد المرتفع؛

(ج)- **غياب الضوابط الكمية:** كان على الأقل تحديد سقف للأرباح تتوقف عنده الاستفادة من الحوافز لتلافي المعاملة الضريبية المتماثلة لمؤسسات تختلف من حيث سرعة دوران رأسمالها و درجة المخاطر التي تتعرض لها، و هو ما يخرج المؤسسات التي تمارس أنشطة من طبيعتها تحقيق أرباح في فترة قصيرة من بدء نشاطها من دائرة المستفيدين من الحوافز. لتنصب الجهود بعد ذلك على المؤسسات الأخرى التي قد تتعثر في بداية نشاطها و إطالة مدة تحفيزها لمساعدتها على تجاوز هذه المرحلة الحرجة و إلى حين تحقيقها لمستوى معين من الأرباح تتوقف عنده الاستفادة من التحفيز الضريبي. فالحوافز العشوائية و غير المبررة وخصوصا الممنوحة للمشروعات غير الانتاجية، تؤدي إلى توجيه رؤوس الأموال بإتجاه هذه الأنشطة حيث دورة رأس المال الأسرع و الأضمن و الأرباح الكبيرة، و عزوفها عن التوجه نحو المشروعات الانتاجية². و قد سبقت الإشارة إلى كثير من التجارب الدولية التي أخذت بهذه الطريقة.

ومن الضوابط التي أقرها قانون المالية لسنة 2014³ هو ربط منح الحوافز الضريبية للمستثمرين في إطار أجهزة دعم الاستثمار و الشغل بالتناسب مع معدل دمج المواد المصنعة محليا، غير أنه تم إلغاء هذا الضابط بموجب قانون المالية لسنة 2015⁴ أي بعد سنة واحدة من إقراره، مفقدا بذلك سياسة تطوير الجهاز الإنتاجي المحلي مصداقيتها.

2- عدم ربط الإستفادة من الحوافز بدراسات جدوى علمية: عدم ربط الاستفادة من الحوافز الضريبية بدراسات جدوى علمية و علمية، تثبت من خلال معايير كمية محددة قدرة المشروع الاستثماري على الاستمرار بعد نهاية فترة الحوافز. و حتى في الحالات التي تم وضع بعض الضوابط و المعايير الكمية في إقرار الحوافز، فقد ساهمت هذه المعايير في اعاقه الحوافز على تحقيق أهدافها و من أمثلة ذلك:

¹ نعيم فهيم حنا، ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية، مرجع سابق، ص 146.
² رسلان خضور، سياسة الاعفاءات الضريبية و الجمركية و آثارها الاقتصادية و الاجتماعية، في مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 6 لسنة 1996، ص 106.
³ قانون المالية لسنة 2014، مرجع سابق، المادة 74.
⁴ قانون المالية لسنة 2015، مرجع سابق، المادة 94.

أ- نسبة المساهمة الذاتية في تمويل الاستثمارات: يعتبر التمويل الذاتي من أهم المعايير والمؤشرات الدالة على قدرة المشروع على الاستمرار، و لكن حصر حصته في 1% أو 2% من تكلفة المشروع على أن يغطي الباقي عن طريق القروض و سواء كانت بفائدة أو بدونها، فإن ذلك قد يساهم بشكل كبير في تعثر المشروع قبل انتهاء فترة الإعفاء بالنسبة للمشاريع الجادة لعجزها عن تسديد ديونها. أما بالنسبة للمشاريع غير الجادة حيث ضعف الحافز نحو تحقيق الأرباح فإنها قد تتقبل تحقيق الخسارة بكل ارتياح لأن تحمل الخسارة يكون في حدود المساهمة الضعيفة من التمويل الذاتي و قد تغطي من وفر الحوافز الضريبية، خاصة في ظل سياسة اقتصادية تُسير بقرارات إدارية بعيدة عن المعايير الاقتصادية، إذ تُفرط في مسح الديون و الفوائد و العفو الضريبي، و تحميل كلفة تلك العمليات على عاتق الخزينة العمومية، الأمر الذي يسهم في ترسيخ ثقافة الاستثمار غير الجاد أو الإنتهازي؛

ب- ربط الاستفادة من الحوافز بالمعايير الكمية الفاصلة بين أنظمة الإخضاع الضريبي: إذ ترتب عنه حرمان الكثير من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من الاستفادة من كثير من الحوافز، و هو ما يتناقض مع الأهداف المعلنة للسياسة الاقتصادية في كونها هادفة لترقية منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بغض النظر عن شكلها القانوني أو نظام خضوعها للضريبة.

ثالثا. افتقاد التفرقة في الحوافز للمبرر الاقتصادي و تناقضها مع سياسة ترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: يقتضي تفعيل دور الحوافز الضريبية في تنمية و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أن يتناسب نمط و حجم التحفيز مع أهمية النشاط الذي تمارسه، و درجة المخاطرة و الصعوبات التي قد تعترضها في بداية نشاطها. لكن أن يتم التمييز بينها على أساس الشكل القانوني أو نظام الإخضاع الضريبي مثلا، فإن ذلك يفقد المبرر الاقتصادي و لا ينسجم مع أهداف هذه السياسة. و قد انطوت الحوافز المستخدمة في الجزائر على وجود هذه التفرقة بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على أساس جملة من الاعتبارات الفاقدة للمبرر الاقتصادي و من أمثلة ذلك:

1- تباين المعاملة الضريبية بتباين نظام الإخضاع الضريبي و الشكل القانوني: أبرز حالات هذا التباين :

أ- الاختلاف في المعدلات الضريبية تبعا لنظام الإخضاع الضريبي: حيث تخضع المؤسسات التابعة للنظام الجزائي لمعدلي 5% أو 12% تبعا لطبيعة النشاط، في الوقت الذي تخضع فيه المؤسسات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وفق نظامي التصريح المراقب أو المبسط قبل إلغائهما بداية من سنة 2015 لضريبة نسبية قدرها 20%، بينما تخضع المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي للضريبة و فق الجدول التصاعدي الذي تتراوح معدلاته بين 0% و 35%؛

ب- الإختلاف في المعدلات الضريبية بين المؤسسات بسبب طبيعتها القانونية: إذا تختلف المعدلات المطبقة على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بسبب إختلاف شكلها القانوني أو تماثله، فشركات الأشخاص و المؤسسات الفردية منها ما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة و منها ما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ومنها ما يخضع للضريبة على أرباح الشركات على سبيل الاختيار، في الوقت الذي تخضع شركات الأموال إجباريا للضريبة على أرباح الشركات و التي هي الأخرى أصبح بإمكانها الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة بصدور قانون المالية لسنة 2015. و لأن لكل ضريبة معدلاتها ينجم عن ذلك تمايزا ضريبيا مبنيا على أساس الشكل القانوني ما يفقده الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية في ظل سياسة تهدف لتنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بغض النظر عن شكلها القانوني و نظام اخضاعها الضريبي؛

ج- **الازدواج الضريبي**: كخضوع أرباح شركات الأموال للضريبة على أرباح الشركات، غير أن خضوع الأرباح الموزعة للضريبة يتوقف على طبيعة الشركاء، فإذا كان الشركاء أشخاص طبيعيين تخضع حصصهم من الأرباح الموزعة للضريبة على الدخل الإجمالي ما يجعلهم موضع ازدواج ضريبي، في حين تعفى الأرباح الموزعة على الشركاء إذا كانوا أشخاص معنويين من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. لذلك يرى البعض ضرورة دمج الضريبة على الأشخاص الطبيعيين و الأشخاص المعنويين مستنديين إلى حجج موضوعية تتعلق بكون هذا الدمج يحقق مبدأ العدالة الضريبية الأفقية، كما أن التمييز بينهما في الإخضاع الضريبي يؤدي إلى توزيع الموارد الاقتصادية بين مؤسسات الأشخاص و مؤسسات الأموال بصورة لا تتسم بالكفاءة الاقتصادية، حيث توجه الموارد الاقتصادية نحو قطاع شركات الأشخاص أو الأموال بصورة تفتقد المبرر الاقتصادي؛¹

د- **ربط العفو الضريبي بنظام الإخضاع الضريبي**: فمثلا تم قصر الاستفادة من إجراءات العفو الضريبي الذي أقره التشريع سنة 2011 على المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي فقط، ما أقصى غالبية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التابعة لأنظمة الإخضاع الأخرى. و التي كان من المفروض أن تكون الأولى يمثل هذه التدابير لما تعرفه من صعوبات مالية قد تحول دون قدرتها على دفع ديونها الضريبية.

2- تباين الحوافز بتباين الشكل القانوني للمؤسسة: أبرز مظاهر هذا التباين:

أ- **حصر الاستفادة من الحوافز الضريبية الممنوحة للمؤسسات في اطار النظام الضريبي لتجمع الشركات على شركات الأموال و تحديدا على شركات المساهمة كونه شرطا أساسيا للانضمام لمثل هذه التجمعات، ما ينجم عنه تمايزا ضريبا داخل الشكل القانوني الواحد؛**

ب- **يمكن لشركات الأشخاص الاختيار الطوعي لنظام الإخضاع الضريبي لشركات الأموال ما قد يمكنها من الاستفادة من الحوافز الممنوحة لهذا النوع من الشركات، في حين يتعذر على شركات الأموال اختيار نظام الإخضاع لشركات الأشخاص، ما يجرمها فرصة الاستفادة من ما تحظى به تلك المؤسسات من حوافز.**

3- تباين الحوافز داخل الشكل القانوني الواحد لتباين نظام الإخضاع الضريبي: من أبرز مظاهر هذا التباين:

أ- **ربط الاستفادة من الحوافز الضريبية في غالب الحالات بخضوع المؤسسة للنظام الحقيقي ؛**

ب- **ربط الاستفادة من الحوافز بتوظيف عدد كبير من العاملين (100 عامل فأكثر) و هو ليس في صالح المؤسسات الصغيرة بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة.**

إن إقرار تمايزا ضريبيا على أساس الاعتبارات السابقة يكشف أن محاولات إصلاح النظام الضريبي الجزائري ركزت على تفعيل الدور المالي للضريبة على حساب الأدوار الأخرى² و هو التوجه الذي كرسه التدابير التي أقرها قانون المالية لسنة 2015.

رابعا. **عدم استخدام بعض أدوات التحفيز**: رغم تعدد أدوات التحفيز الضريبي التي كان يمكن استخدامها لتحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فإنه لم يتم الأخذ ببعض الأدوات التي أثبتت التجارب أنها أكثر فعالية من بعض الأدوات المستخدمة في الجزائر، من هذه الأدوات:

¹ المرسي السيد حجازي، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة، مرجع سابق، ص 80.
² الحواس زواق، اسهامات السياسة الضريبية في التأهيل التمويلي للمؤسسة الاقتصادية، في مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد3، 2009، ص 139.

1- الاهتلاك المعجل: على الرغم من تعدد أنظمة الاهتلاك في اطار السياسة الضريبية في الجزائر و التي يمكنها مساعدة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على تجاوز بعض العقبات التي تواجهها، إلا أن الاهتلاك المعجل لم يكن ضمن مكوناتها و هو الذي يعد أبرز أدوات التحفيز المرتبطة بالاهتلاك ، فمزاياه الكثيرة تكسبه فعالية أكثر في التأثير على قرار الاستثمار و توجيهه بالمقارنة بأشكال الاهتلاك الأخرى، فضلا على أنه:

(أ)- يعتبر شكل من أشكال تأجيل الضريبة بما يحققه للمؤسسة من سيولة ذاتية فضلا عن تقليله مخاطر الاستثمار؛

(ب)- تزايد استفادة المؤسسة منه بتزايد عمليات إحلال و تجديد أصولها، ما يسهم في رفع معدلات الاستثمار بصفة دائمة؛

(ج)- يحايي الأصول الرأسمالية طويلة الأجل المناسبة لعمليات التنمية الاقتصادية؛

(د)- مرونة استخدامه تمكن من تحقيق العديد من الأهداف، كتشجيع إنتاج وسائل الانتاج و صناعات التصدير¹.

مع كل هذه المزايا و النجاح الذي حققه استخدام هذا الحافز في كثير من الدول، لم يتم الأخذ به في اطار سياسة التحفيز الضريبي المنتهجة في الجزائر.

2- معونات الاستثمار: ما يسجل حول هذا الحافز في التشريع الضريبي الجزائري:

(أ)- لا يقر التشريع الضريبي الجزائري أية منحة استثمارية كما هو معمول به في كثير من الدول، حيث تمنح للمستثمر منحة استثمارية تأخذ شكل نسبة مئوية من قيمة الأصول الرأسمالية الجديدة المكتناة، يتم خصمها ضمن التكاليف القابلة للتخفيض عند تحديد وعاء الضريبة في سنة بدء استخدام الأصل و لمرة واحدة، بالإضافة إلى تخفيض قسط الاهتلاك العادي، و قد أثبت هذا الحافز قدرته على تشجيع اقتناء الأصول الرأسمالية الجديدة، و زيادة معدل الاستثمار سيما عند ربطه بالأصول الثابتة الإنتاجية؛

(ب)- الشكل الوحيد للحوافز المستخدم في إطار السياسة الضريبية في الجزائر و الذي يمكن إدراجه ضمن خانة معونات الاستثمار هي المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية، حيث يعفى العائد المحقق من العملية من الضريبة في حالة إعادة استثماره في شراء أصل جديد في حالات محددة وعند الإلتزام بشروط معينة.

إن عدم تطبيق حافز معونات الاستثمار، يفقد السياسة الضريبية بعض الفعالية في توجيه الاستثمار، بسبب قدرة هذا الحافز على التأثير في قرار الاستثمار و توجيهه.

و في الأخير تقتضي موضوعية البحث العلمي أن نشير إلى عدم ربط الاخفاقات التي قد تسجل في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كليا بجوانب القصور في منظومة الحوافز الضريبية فقط، لأن هناك عوامل كثيرة و متعددة يمكنها التأثير على قرار الاستثمار. ففي ظل عدم توفر المناخ الاستثماري المناسب الذي يطبعه الاستقرار السياسي و الاقتصادي، و غياب الفرص الاستثمارية الحقيقية نتيجة غياب عناصر البنية الأساسية الاقتصادية و الاجتماعية و مقومات عناصر الانتاج، لا يمكن للسياسة الضريبية لوحدها أن تكون ذات أثر فعال في تحفيز و توجيه الاستثمار.

¹ فوزي السيد سليمان الخوري، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار ... ، مرجع سابق، ص 411.

المطلب الثالث: التدابير المقترحة لتفعيل دور سياسة التحفيز الضريبي في تحفيز و توجيه الاستثمار في م ص م .
عرفت سياسة التحفيز الضريبي المطبقة في الجزائر لتحفيز الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة و توجيهها نحو القطاعات و المناطق ذات الأولوية في المرحلة الراهنة العديد من جوانب القصور، لذا يمكن إقتراح مجموعة من التدابير يمكنها المساهمة في تجنب تلك الجوانب من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: التدابير المتعلقة بالإطار العام لسياسة التحفيز الضريبي؛
 - الفرع الثاني: التدابير المقترحة لترشيد استخدام أدوات التحفيز الضريبي في الجزائر؛
 - الفرع الثالث: التدابير المرتبطة بتفعيل دور الإدارة الضريبية و تقييم كلفة الحوافز و إصلاح مناخ الأعمال.
- الفرع الأول: التدابير المتعلقة بالإطار العام لسياسة التحفيز الضريبي.

بالنظر إلى الخصائص التي تطبع سياسة التحفيز الضريبي المطبقة في الجزائر و ما رافقها من قصور في مجال تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فإن التدابير التي يمكن إقتراحها لتفعيل هذه السياسة تعتمد على ضرورة استنادها على المبادئ التالية:

أولاً. التخلي عن سياسة تعميم الحوافز: ففي ذلك مساس بمبدأ العدالة الضريبية و تعطيل للدور التوجيهي للضريبة في تحقيق أهداف المجتمع، لاسيما عند استخدامها كأداة لإعادة تخصيص الموارد بين المؤسسات و القطاعات الاقتصادية و الفروع المختلفة لكل قطاع، بما يساهم في ترقية الاستثمار و تحقيق التنمية الاقتصادية انطلاقاً من التحفيز الانتقائي:

1- سلبيات تعميم الحوافز: يترتب عن تعميم الحوافز الضريبية العديد من السلبيات، منها:

- أ- منح حوافز لمشاريع مرحة و مغرية للمستثمرين بطبيعتها ، ما يجعل منحها الحوافز شكل من أشكال تبديد المال العام؛
- ب- منح حوافز لأنشطة و قطاعات ليس لها أي إسهامات في دفع عجلة التنمية؛
- ج- المساواة في الحوافز بين قطاعات تتفاوت أهميتها؛
- د- منح حوافز لقطاعات و أنشطة لا تتأثر أبداً بالوضع الضريبي؛
- هـ- منح حوافز لقطاعات يعتبر العبء الضريبي عليها في الأصل منخفضاً، ما يعطل دور العائد المنتظر في تحويل رؤوس الأموال إلى القطاعات و المناطق ذات الأولوية.

2- التحفيز الانتقائي: ينبغي تجنب تعميم الحوافز و اعتماد سياسة انتقائية تحدد على أساس طبيعة المؤسسة أو القطاع الاقتصادي و فروعه و أهميته للحد من الاستثمارات غير المجدية¹ عن طريق:

- أ- تحديد أهداف المجتمع تبعاً لأولويتها؛
 - ب- تحديد إسهامات كل قطاع اقتصادي في تحقيقها ثم تقرير الحوافز الضريبية الملائمة لكل قطاع تبعاً لأهميته؛
 - ج- تقرير العقوبات لمنع استخدام الحوافز بشكل يحول دون تحقيق الآثار المنتظرة منها.
- لأنه لا يمكن توقع تدفق الاستثمارات إلى القطاعات الإنتاجية إذا كانت تعامل و تحفز ضريبياً مثل قطاعي التجارة و النقل، و لا تتوقع تخصيص الموارد بكفاءة حتى داخل القطاع الواحد و إن كان إنتاجياً في غياب التمييز بين إنتاج الأكياس البلاستيكية و إنتاج الأدوية و غيرها من المنتجات الأخرى.

¹ منى محمود أدلبي، مرجع سابق، ص 506-509 .

ثانيا. التنوع في أساليب التحفيز و منحها مرحليا: ويتم ذلك كما يلي:

1- **التنوع في أساليب التحفيز:** إن التنوع في أساليب التحفيز يقلل من مخاطر الاعتماد على أداة الإجازة الضريبية التي تنطوي على الكثير من المخاطر، مع ضرورة التركيز على الأدوات التي تقتضي قيام المشروع أولا، مثل أسلوب الاهتلاك بكل أشكاله لا سيما المعجل منه، لأن استفادة المستثمر من الوفر الضريبي الناتج عن الحوافز مرتبطة باكتسابه الفعلي للتجهيزات و المعدات، كما أن الإجازة الضريبية قد لا يترتب عنها أي وفر ضريبي للمشاريع التي تحقق خسائر في سنوات انطلاقتها، ما يجعلها عديمة التأثير على قرارات الاستثمار.

2- **التحفيز المرحلي:** و نعني بذلك التحفيز بالتقسيم من خلال:

أ- منح الحوافز على مراحل و على أساس مستوى أداء المشروع، و إلغائها في حال بروز مؤشرات على عدم جديته للتقليل من خسائر الخزينة العمومية حيث تقتصر على كلفة الحوافز الممنوحة في مرحلة ما؛
ب- عدم التحديد المسبق لمدة الحوافز و ربطها بحاجة المشروع لها، و استمراره في تحقيق الأهداف المرجوة منه.¹ و بذلك تتباين فترات الإعفاء بين المشاريع لأسباب موضوعية.

و الخلاصة ضرورة اعتماد ما يشبه طريقة التحفيز بالتقطير و تجنب طريقة التحفيز تبعا لأسلوب الرش المحوري المتبعة في الجزائر لما فيه من ضياع لموارد الخزينة العمومية، دون أن يقابل ذلك تحسنا في مؤشرات أداء الاقتصاد الوطني أو في تكوين الفوائض الاقتصادية لتكون بمثابة أوعية جديدة للإيرادات الضريبية.

رابعا. تحقيق الانسجام بين أهداف سياسة التحفيز الضريبي و الأهداف العامة للسياسة الضريبية: يرتبط نجاح سياسة التحفيز الضريبي في تنمية الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة بتطبيقها في ظل نظام ضريبي تنسجم أهدافه مع الأهداف التي لأجلها أقرت هذه السياسة، و يكون ذلك عن طريق:

1- **الإعتماد على الدراسات العلمية:** فهي الكفيلة باختيار الأساليب و المفاهيم العلمية الملائمة لفرض الضرائب و الرسوم دون تجاهل المتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للواقع المطبقة فيه؛

2- **تجنب تناقض الأهداف:** فالأهداف المتناقضة تجعل من الحوافز الضريبية وسيلة للتهرب الضريبي بدلا من أداة تحفيز للاستثمار، و السياسة الضريبية تعرف بعض التناقضات في أهدافها، ففي الوقت الذي تمنح فيه الحوافز الضريبية لاستحداث مزيدا من المشاريع الاستثمارية المستدامة تتبنى كثير من التدابير المناقضة لهذا التوجه من خلال تسهيل عملية تصفية المشاريع، حرمان غالبية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من الاستفادة من بعض التدابير الهادفة لتخفيف العبء الضريبي على المؤسسات، و هي تدابير تشجع على استحداث المشاريع غير الجادة اللاهثة وراء الوفر الضريبي و يختفي معظمها بإنهاء فترة الحوافز، و من بين هذه التناقضات:

أ- **إلغاء شرط الدفع المسبق للديون الضريبية قبل تصفية المشاريع الاستثمارية:** فتح هذا الإلغاء المجال واسعا للمشاريع الاستثمارية غير الجادة كي تختفي بانتهاء مدة الحوافز؛

ب- **إعادة جدولة الديون الضريبية للمؤسسات:** فما ينجم عن ذلك من إلغاء للعقوبات و تأجيل لدفع الضريبة يشكل امتيازاً للمتهرين على حساب الممتثلين في نظر معارضيه، و قد يدفع المؤسسات الممتثلة إلى التهرب الضريبي. و على الرغم

¹ نعيم فهيم حنا، ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية، مرجع سابق، ص 164.

من أن هذا الاجراء الذي شرع في تطبيقه بداية من فيفري 2012 برر على أنه لصالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تعرف صعوبات، غير أن غالبيتها حُرمت من الاستفادة منه لأنه موجه للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي فقط؛

(ج) - إلغاء الضريبة على فوائض القيمة للخواص: إن إلغاء هذه الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية التي تتم من طرف الخواص خارج أنشطتهم المهنية، في الوقت الذي تخضع فيه الفوائض المهنية للضريبة، يمثل دافعا لاستثمار الأموال في المضاربات العقارية، وهذا يتنافى مع أهداف سياسة ضريبية تسعى لتشجيع الاستثمار في القطاع الاقتصادي الحقيقي.

الفرع الثاني: التدابير المقترحة لترشيد طريقة استخدام أدوات التحفيز الضريبي في الجزائر.

تمثل التدابير التي يمكن اقتراحها للحد من جوانب القصور التي رافقت التطبيق العملي لأدوات التحفيز الضريبي المطبقة في الجزائر لتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في:

أولا. الإجازة الضريبية: يستدعي ترشيد استخدام هذا الحافز الأخذ بالتدابير التالية:

1- التمييز في مدة الإعفاء الضريبي: إذ ينبغي أن تتحدد مدة الإعفاء استنادا للإعتبارات التالية:

(أ) - حجم المشاريع الاستثمارية: على أن يكون التمييز في صالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالمقارنة بالمؤسسات الكبيرة الحجم؛

(ب) - درجة المخاطرة للنشاط الاقتصادي و أهميته: فالتمييز في مدة الإعفاء ينبغي أن يكون بحسب درجة المخاطرة التي يتعرض لها المشروع الاستثماري و التي تختلف باختلاف طبيعة الأنشطة و القطاعات، على أن يكون لصالح المشاريع الانتاجية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى؛

(ج) - مكان ممارسة النشاط: على أن يكون في صالح المناطق التي تعرف نقصا في الاستثمار لكثرة عوائقه؛

2- تحديد عتبة للأرباح للاستفادة من الحوافز: فهو يحدث التناسب بين الاستفادة من الحوافز و الحاجة الفعلية لها:

(أ) - تحديد عتبة للأرباح يعلق عند بلوغها منح الحوافز للمشاريع المحققة لأرباح كبيرة بمجرد انطلاقها؛

(ب) - بدء سريان التحفيز من سنة تحقيق الأرباح بدلا من بداية النشاط للمشاريع التي تحقق خسائر في سنواتها الأولى، فهي عادة ما تكون المشاريع الإنتاجية، كي لا تكون استفادتها من الحوافز صورية، كما أن هذا الإجراء من شأنه توجيه الاستثمارات نحو هذه القطاعات.

ثانيا. المعدلات التمييزية: من التدابير التي يمكن اقتراحها لترشيد هذا الحافز:

1- بالنسبة للمعاملة التمييزية للأشخاص الطبيعية: ينبغي توحيد المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعية بالطريقة التي كان معمول بها سابقا، حيث كانت تخضع المؤسسات للضريبة على الدخل طبقا لجدول تصاعدي واحد يرتفع معه العبء الضريبي بإرتفاع الربح المحقق من طرف المؤسسة، بخلاف الطريقة الحالية التي تعرف ثلاث حالات للمعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعية، ليس لها صلة بحجم الربح الذي تحققه المؤسسة و لا نشاطها و لا مكان تواجده:

(أ) - المؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج قبل رفعه إلى 30.000.000 دج تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة التي تحسب على أساس رقم الأعمال، ما يجعلها تتحمل هذه الضريبة و إن حققت خسائر؛

ب)- المؤسسات التي يتراوح رقم أعمالها بين 10.000.000 دج و 30.000.000 دج كانت تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي و فق النظام المبسط أو نظام التصريح المراقب بمعدل نسبي وحيد قدره 20% لتصبح بعد إلغاء هذين النظامين سنة 2015 خاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة بمعدلي 5% بالنسبة لنشاطي التجارة و الانتاج و 12% لبقية الأنشطة؛

ج)- المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000 دج تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للنظام الحقيقي بمعدلات تصاعدية تتراوح بين 0% و 35%.

إن معاملة ضريبة بهذه الكيفية يترتب عنها عبئا ضريبيا يتناسب عكسيا مع حجم المؤسسة، لذا ينبغي توحيد المعاملة الضريبية لهذه المؤسسات و إخضاعها للحدول التصاعدي الذي يعد أهم آليات تحقيق العدالة الضريبية بنوعيتها الأفقي و العمودي، و يمكن بعد ذلك إقرار تخفيضات على مبلغ الضريبة لصالح بعض المؤسسات أو القطاعات أو المناطق.

2- بالنسبة للمعاملة التمييزية للأشخاص المعنوية: يحتاج ترشيد التمييز في المعاملة الضريبية المعمول به حاليا و القائم على أساس طبيعة القطاع الاقتصادي إلى:

أ)- أن يختلف معدل الضريبة ليس فقط لأنواع الاستثمار المختلفة و إنما بين القطاعات، و بين فروع القطاع الواحد؛

ب)- أن يرتبط المعدل التمييزي بعنصر أو متغير اقتصادي واضح، يكون معلوما للمستثمر حتى لا يثير أية مشاكل تطبيقية؛

ج)- أن يكون التمييز لصالح الأنشطة و المؤسسات المستهدفة بالتنمية.

3- توحيد المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعية و الأشخاص المعنوية: بما أن هدف السياسة الضريبية هو تحفيز الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بشكل عام، فإن التمييز بينها في المعاملة الضريبية على أساس الشكل القانوني يفتقد لأي مبرر اقتصادي و يناقض أهداف هذه السياسة، لذا فإن ما يناسب هذه المرحلة هو توحيد المعاملة الضريبية لهذه المؤسسات على الأقل في معدلات حساب الضريبة و إن اختلفت أنظمة الإخضاع الضريبي و إلتزاماتها، و يكون ذلك بإخضاعها لجدول المعدلات التصاعدية لضريبة الدخل الإجمالي أو للمعدلات النسبية للضريبة على أرباح الشركات ثم إقرار تخفيضات تتناسب مع أهمية القطاع الاقتصادي، و لن يثير ذلك أية مشاكل تطبيقية في ظل استقلالية الهيئات الضريبية الخاصة بالمؤسسات الكبرى عن الهيئات الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، على أن يتم هذا التوحيد في ظل مراعاة تدابير الترشيد المقترحة سابقا.

الفرع الثالث: التدابير المرتبطة بتنفيذ دور الإدارة الضريبية و تقييم كلفة الحوافز و إصلاح مناخ الأعمال .

من التدابير التي يمكن اقتراحها في هذا المجال تتعلق بآليات تفعيل دور الإدارة الضريبية في النجاح سياسة التحفيز الضريبي، و خضوع هذه السياسة لتقييم دوري، إضافة إلى ضرورة العمل على اصلاح بيئة الأعمال التي تطبق فيها هذه السياسة. أولا. آليات تفعيل دور الإدارة الضريبية في نجاح سياسة التحفيز الضريبي: إن علاقة الإدارة الضريبية بتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تتجلى من كونها المسؤولة عن تنفيذ التشريع الضريبي بما يتضمنه من حوافز ، لذلك فهي مطالبة بمراعاة العديد من المحددات التي من شأنها تمكين التحفيز الضريبي من تحقيق أهدافه، و ذلك في المجالات التالية:

1- التشريع الضريبي: ينبغي على الإدارة الضريبية تمكين العاملين في الإدارة الضريبية من الإدراك الكامل لأحكام التشريع الضريبي الهادفة لتشجيع الاستثمار عن طريق الدورات التكوينية و التدريبية، السرعة في إصدار التعليمات التفسيرية و التنفيذية لمختلف القوانين الضريبية، و السرعة في إتخاذ إجراءات فحص و ربط الضريبة للمؤسسات؛

2- الرقابة الجبائية: لمواجهة التهرب الذي يتخذ من سياسة التحفيز منفذا له لتصنيف ذلك في خانة التهرب الضريبي المشروع؛

3- المنازعات الضريبية: ضرورة السرعة و المرونة في الفصل في النزاعات، و إنهاء الخلافات التي تنشأ بين الإدارة و بين المستثمرين بسبب الاختلاف حول تطبيق بعض مواد القوانين الضريبية المختلفة، و محاولة الاتفاق مع المستثمر للحيلولة دون الإلتجاء للقضاء؛

4- علاقة الإدارة بالمول: السرعة في الرد على استفسارات المستثمرين بشأن الضريبة المفروضة عليهم؛

5- الموارد البشرية: توفير الكفاءات المدركة لدور الضريبة بكل أبعادها وليس في بعدها المالي فقط؛

و من التدابير الأخرى التي ينبغي العمل بها في هذا المجال بنظر خبراء صندوق النقد الدولي هي:¹

أ- تقليل فرص التواطؤ بين المستثمرين و مفتشي الضرائب: فتنظيم الإدارة الضريبية ينبغي أن يكون بشكل يقلل قدر الامكان من فرص التواطؤ بين المستثمرين و مفتشي الضرائب، لا سيما من خلال توزيع الوظائف الإدارية المختلفة على كافة الإدارات الضريبية بصورة تضمن عنصر الرقابة الذاتية، بحيث يستخدم عمل الموظف المختص بوظيفة معينة كوسيلة لمراقبة العمل الذي يقوم به الموظفون في مجالات أخرى؛

ب- إسناد الإدارة الضريبية المحلية: و يتحقق ذلك بدعم الإدارة الضريبية بإدارة مركزية تتولى مهمة تصميم و صياغة العمليات السليمة و برامج العمل السنوية، و مراقبة أداء المكاتب المحلية في إنجاز الأعمال المسندة إليها؛

ج- الربط الذاتي للضريبة: فالنظم الضريبية الحديثة تتيح للممولين بالضريبة القيام بتقدير إلتزامهم الضريبية ذاتيا، في ظل تضيق مجال التدخل من قبل مفتشي الضرائب، لكنها تحتفظ بحق الرقابة اللاحقة للإدارة الضريبية على اقراراتهم. و أصبح التوسع في اعتماد التقدير الذاتي يشكل الإستراتيجية الأساسية التي تفسح المجال أمام الإدارات الضريبية في أنحاء العالم لإدارة النظام الضريبي بكفاءة و الحد من احتمال التواطؤ بين المكلفين و مفتشي الضرائب؛

د- التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات: نظرا لتوفر أنظمة الاعلام الآلي على القدرة و السهولة في تبادل المعلومات بين مختلف مصالح الادارات الضريبية، على أن تبقى المعلومات المتعلقة بالممولين خاضعة لأحكام السرية و القيود القانونية المعمول بها في البلد، و يساعد استخدام الرقم الضريبي الموحد على تبادل المعلومات المتعلقة بالممولين لأغراض التنفيذ، كما يجب تبادل معلومات التدقيق المحاسبي مع الإدارات الضريبية، و للتكنولوجيا دورا مهما في القضاء على احتمالات اللجوء إلى الإجراءات الاجتهادية و توفير المتابعة الفعالة للمتأخرات و الإعفاءات و الطعون و المدفوعات الضريبية؛

هـ- التدقيق المحاسبي الداخلي: فتوفره يضمن المساءلة المالية لمفتشي الضرائب و جهات التحصيل الضريبي و التأكد من إلتزامهم بسياسات و إجراءات إدارة الضرائب في تعاملهم مع الممولين؛

إن التدابير السابقة يمكنها التخفيض من كلفة الامتثال الضريبي و الذي فيه منفعة للمؤسسات و الإدارة الضريبية معا.

ثانيا. التقييم الدوري لكلفة سياسة التحفيز الضريبي: من الضروري إخضاع سياسة التحفيز الضريبي لتقييم دوري للوقوف على مدى نجاحها في تحقيق أهدافها من خلال:

¹ صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، مرجع سابق ، ص 47.

1- إعداد ميزانية سنوية خاصة بكلفة الحوافز: إن أقل ما ينبغي القيام به من قبل الحكومة في هذا المجال هو إعداد ميزانية سنوية خاصة بكلفة الحوافز و مقارنتها بالاستثمارات المحققة جراء التحفيز و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني، لثمين الحوافز الناجمة و إلغاء الحوافز العقيمة، فالحوافز إيرادات ضريبية ضائعة إذا لم تحقق هدفها؛

2- اعداد تقارير مفصلة حول الحوافز: على أن تكون بحسب طبيعة حوافز كل ضريبة و القطاع المستفيد منها و بصفة منتظمة. في كثير من الدول ترفع هذه التقارير إلى البرلمانات لتقوم بدراساتها لجان متخصصة، كما تقوم بفحصها المجالس أو الدواوين الوطنية للمحاسبة، وتقوم مؤسسات مستقلة متخصصة في البحوث الاقتصادية بتحليل الآثار الاقتصادية المترتبة عنها و تقييم مدى كفاءتها؛

3- تضمين وثائق الموازنة العامة بيانا بأهم النفقات الضريبية التي تتحملها الخزينة: بحيث يحدد الغرض منها على مستوى السياسة العامة من كل اعتماد و مدته و المستفيدين المستهدفين منه، و ينبغي تحديد مقدار أهم النفقات الضريبية السابقة مقارنة بالأهداف التي حققتها، حتى يمكن تقييم مدى فعاليتها بالقياس إلى تفعائها.

و تقتضى المبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية في الميدان الاقتصادي تضمين التكاليف التقديرية لجميع النفقات الضريبية في وثائق الموازنة، كما تدعو إلى الجمع بين مناقشات النفقات الضريبية و النفقات العامة بأكبر قدر ممكن، وهذا لتعزيز مستوى الشفافية.¹ و ما يفرض ضرورة تقييم النفقات الضريبية و تشديد الرقابة عليها هو :

(أ) - أن الحوافز الضريبية قد تعزز سلوك التهرب الضريبي؛

(ب) - أن النفقات الضريبية قد تكون كثيرة و كبيرة بالمقارنة بمجموع الإيرادات العامة، و لكونها لا تقتضي عند تطبيقها الحصول على موافقة سنوية رسمية من السلطة التشريعية، و لا تخضع لنفس درجة الرقابة التي تخضع لها النفقات الفعلية، و تبقى سارية المفعول ما لم يُعدل قانون الضرائب، وبالتالي يمكن أن تؤدي إلى ترد كبير في مستوى الشفافية الضريبية.

ثالثا. العمل على اصلاح البيئة الضريبية لممارسة الأعمال: إن البيئة الضريبية في الجزائر غير ملائمة للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة، فهي بحسب تقارير البنك العالمي حول سهولة ممارسة الأعمال من الدول الأكثر عددا في مدفوعات الضرائب سنويا، و من بين الدول الأكثر بطئا في تعامل ادارتها الضريبية مع المؤسسات، و ايضا من الدول التي تستهلك فيها الضرائب نسبة عالية من أرباح المؤسسات، كما تعرف الجزائر تراجعاً سنويا في ترتيبها في مؤشر دفع الضرائب منذ استحداثه من قبل البنك الدولي، فقد تراجعت إلى الرتبة 169 من 189 دولة سنة 2016 بعد ما كانت في الرتبة 168 سنة 2015 و الرتبة 174 من 185 دولة سنة 2014 و في الرتبة 164 سنة 2012. لذا ينبغي العمل على اصلاحها من خلال :

1- تسهيل الامتثال الضريبي: من خلال تخفيض معدلات الضرائب بالشكل الذي يتناسب مع سياسة تحفيز الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و تطبيق الأنظمة الإلكترونية في التصريح بالضريبة و دفعها². فهذه التدابير بإمكانها التخفيف من العبء الضريبي على الاستثمارات و ترفيتها ، لأن الكثير من المستثمرين يفضلون البيئة الضريبية المتميزة بمعقولة المعدلات الضريبية و قلة و سهولة الإجراءات على الحوافز الضريبية، فهذه الأخيرة وإن طالت مدتها فهي تتميز بالظرفية، ليعود المستثمر بعد أنتهاء فترة الاستفادة منها للخضوع للإلتزامات الضريبية التي يقرها القانون الضريبي العام.

¹ صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، مرجع سابق، ص 101.

² الحواس زواق، دور التحفيز الضريبي في تهيئة و اصلاح بيئة أعمال المشروعات الصغيرة و المتوسطة، في المؤتمر العلمي الدولي الثامن حول استراتيجية بيئة الأعمال المعاصرة (رؤى و أفكار متجددة)، كلية العلوم الادارية و المالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 29-30 أبريل 2014.

2- ترشيد إستخدام الحوافز الضريبية: إن ترشيد سياسة التحفيز الضريبي يقتضي استنفائها لمجموعة من الشروط و إستنادها على الدراسات العلمية:

- أ- شروط ترشيد استخدام الحوافز الضريبية: ينبغي أن يتم إستخدام الحوافز الضريبية ضمن الشروط التالية:
- حسن صياغة النصوص التشريعية النازمة للحوافز الضريبية؛
 - ضرورة تناسق أدوات و وسائل الحوافز الضريبية مع الأهداف المنتظرة منها؛
 - تحقيق التوافق بين طبيعة و نوعية الحوافز الضريبية و الحالة الاقتصادية السائدة في الدولة؛
 - توحيد الجهة الإدارية المشرفة على تطبيق الحوافز الضريبية؛
 - متابعة و تقييم سياسة الحوافز.¹

- ب- استناد برامج الحوافز الضريبية على الدراسات العلمية: إن نجاح برامج الحوافز الضريبية في تسهيل ممارسة الأعمال مرهون بإعدادها بناء على دراسات علمية مبنية على مجموعة من المبادئ الضرورية لنجاحها من بينها:²
- توضيح العلاقة بين كلفة هذه البرامج بالنسبة للخزينة العامة و العائد الاقتصادي و الاجتماعي من جهة و مكاسب المستثمر من جهة أخرى. فالإعفاء الضريبي هو تضحية لتحقيق عوائد اقتصادية أو اجتماعية؛³
 - كلما كانت الأهداف الاستثمارية محددة بدقة و مستندة إلى دراسات دقيقة عن ظروف الاقتصاد الوطني سهل ذلك وضع برامج حوافز ضريبية قادرة على تحفيز الاستثمار و توجيهه؛
 - إجراء دراسات تحليلية للنتائج التي يسفر عنها التطبيق الفعلي حتى يمكن إحداث التعديلات اللازمة في التوقيت المناسب، سواء تعلق الأمر بالأهداف الاستثمارية المطلوبة أو أدوات السياسة الضريبية المستخدمة من أجل تعظيم النتائج المحققة و تقليل التكلفة المضحى بها؛

¹ محمد إبراهيم محمود أحمد الشافعي، مرجع سابق، ص 18-22.

² فوزي السيد سليمان الخوري، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقا لمنهج الاقتصاد الاسلامي ، مرجع سابق، ص 370.

³ نعيم فهيم حنا، ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية، في مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 1996، ص 145.

خلاصة الفصل.

استخدمت الجزائر سياستها الضريبية قصد توفير مناخ أعمال يساعد على ترقية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فأعتمدت على التحفيز الضريبي لتشجيع الاستثمار و توجيهه نحو القطاعات و المناطق المعنية بالتنمية الإقتصادية و الإجتماعية، حيث طغت الحوافز الضريبية على مضامين قوانين الاستثمار المختلفة بالمقارنة بالحوافز المالية أو السياسية، و جاءت هذه الحوافز مكتملة لتلك التي أقرتها القوانين الضريبية العامة في ظل الاصلاحات الهادفة إلى إحداث انسجام بين التوجه الاقتصادي الجديد الداعم للاستثمار الخاص المحلي و الأجنبي و النظام الضريبي، ما قد يشكل فضاء استثماريا مناسباً للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة.

لكن على الرغم من التأثيرات الإيجابية التي تكون قد أحدثتها الحوافز الضريبية في تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، غير أنها عرفت العديد من جوانب القصور في عمليات إنتقائها و إستخدامها من أبرزها:

- غياب الخلفية العلمية لعملية الانتقاء و طريقة الاستخدام، الأمر الذي أحدث نوع من التناقض بين القواعد التنظيمية و التقنية للضرائب المطبقة و سياسة تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- التشتت الكبير في المعاملة الضريبية لهذه المؤسسات، و ما نجم عن ذلك من تداخل في الحوافز الضريبية الممنوحة في اطار هذه القوانين؛
- تعميم الحوافز الضريبية لا سيما في اطار قوانين و هيئات ترقية الاستثمار و الشغل، و حتى الحالات التي عرفت تمايزا في المعاملة الضريبية بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، افتقد فيها التمايز للمبرر الاقتصادي لإعتماده على الطبيعة القانونية للمؤسسة أو نظام إخضاعها الضريبي؛
- قلة المعايير و الضوابط الكمية التي تضمن استخدام الحوافز بكفاءة؛
- غياب بعض أدوات التحفيز عن خيارات هذه السياسة رغم اثبات التجارب كفاءتها في تحفيز و توجيه الاستثمار، على غرار الاهتلاك المعجل و معونات الاستثمار؛
- الإفراط في استخدام الإجازة الضريبية على الرغم من سلباتها.

الفصل السادس :

ازعكاسات السياسة الضريبية على تطوير منظومة المؤسسات
الصغيرة والمتوسطة و ترقية مساهمتها في الاقتصاد
الجزائري.

تمهيد.

يتطلب استخدام السياسة الضريبية لتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ضرورة موازنة الدولة بين حاجتها إلى الموارد المالية التي تقتضي ضرورة الحفاظ على الحصيلة الضريبية و حاجتها إلى المشاريع الاستثمارية لتحقيق النمو الاقتصادي.

لذا ينبغي أن يكون هدف مصممي هذه السياسة هو جذب مزيد من الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة لأنه المؤشر على اتجاه منظومة هذه المؤسسات نحو التطور، و توجيه استثماراتها نحو القطاعات ذات الأهمية الخاصة في ترقية مساهمتها في الاقتصاد، و استنادا إلى ما تحقق من هذه الأهداف يمكن معرفة ما إذا كان تطبيق هذه السياسة في الجزائر قد ساهم فعلا في تنمية الاستثمار من خلال منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و ما إذا كانت هذه الأخيرة قد أسهمت في إحداث التغيرات الهيكلية المطلوبة في هيكل الاقتصاد الجزائري و بنية إيرادات نظامه الضريبي و إكسابهما صفتي التوازن و التنوع، و ما إذا كانت هذه التغيرات تنسجم مع متطلبات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية في المرحلة الراهنة، و هو ما سوف نتطرق له من خلال المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: تطور الاستثمار في منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر؛
- المبحث الثاني: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري.

المبحث الأول: تطور الاستثمار في منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

إن تقييم كفاءة السياسة الضريبية في تنمية و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا يجب أن يقتصر على التقييم النظري لفعالية الأدوات التي أستخدمتها هذه السياسة و مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، و إنما ينبغي أن يمتد إلى النتائج العملية التي تحققت جراء تطبيق هذه السياسة، و ذلك ما سوف نتطرق له من خلال المحورين التاليين:

- **المطلب الأول :** السياق العام لحركية تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر؛
- **المطلب الثاني:** التوجه القطاعي و الجغرافي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مدى توافقه مع الأولويات الاجتماعية و الاقتصادية.

المطلب الأول : السياق العام لحركية تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

يترجم نجاح السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التطور الذي يعرفه تعداد هذه المنظومة و حركية ذلك التطور بين ما ينشأ و ما يصفى من هذه المؤسسات، و ذلك ما سنتناوله من خلال العنصرين التاليين:

- **الفرع الأول:** واقع و آفاق تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر؛
- **الفرع الثاني :** حركية الإحداث و النصفية في منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

الفرع الأول: واقع و آفاق تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

تحدد قدرة السياسة الضريبية المطبقة في الجزائر لتهيئة مناخ ضريبي جاذب لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمستوى التطور الذي عرفته هذه المنظومة في ظل تطبيق هذه السياسة و آفاقه المستقبلية:

أولاً: تطور تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و أهميته: عرف تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العديد من التطورات نتيجة الدور الذي تكون قد أدته السياسة الضريبية في تهيئة مناخ جاذب لاستثمارات هذه المؤسسات، لكن تبقى أهمية هذا التطور مرتبطة بتقاربه مع مستويات تطور هذه المؤسسات في البلدان الأخرى.

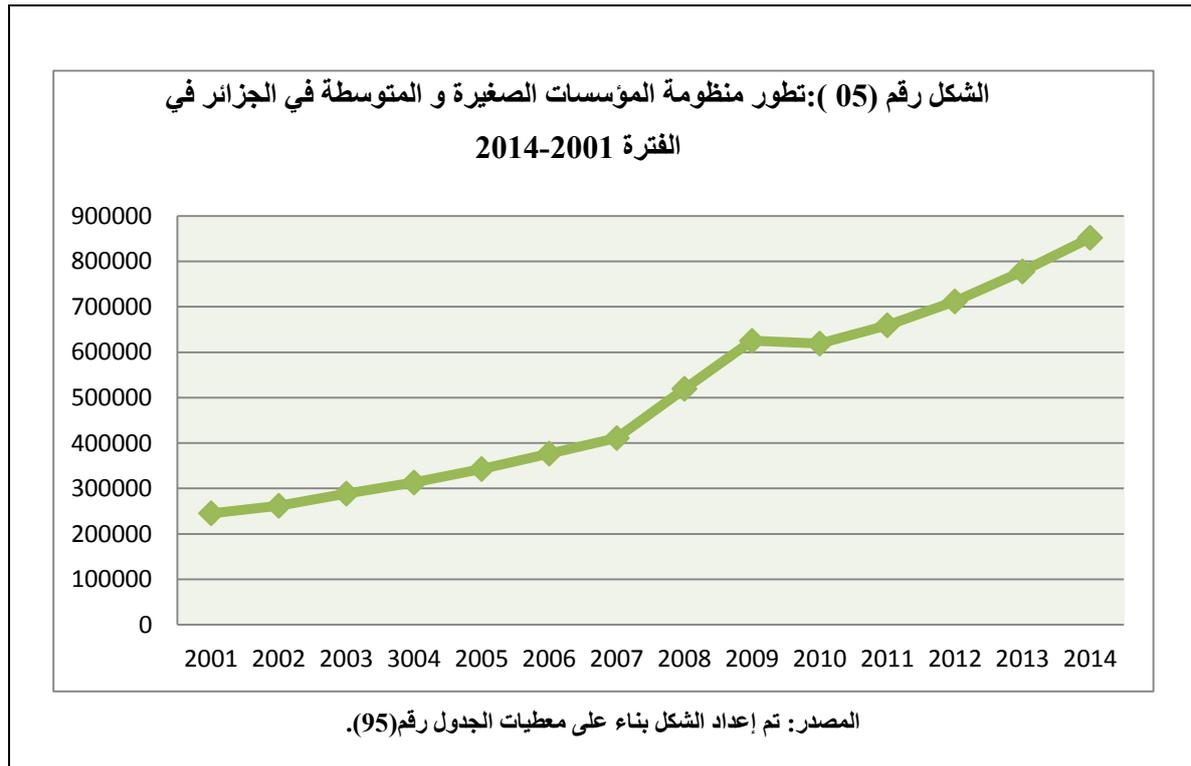
1- تطور تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: أخذ التطور الذي شهدته هذه المنظومة المسار التالي:

الجدول رقم(95): تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2002 – 2014.

السنوات	م ص م الخاصة	م ص م العامة	الصناعات الحرفية	المجموع
2001	179.893	778	64.893	245.348
2002	189.552	778	71.523	261.853
2003	207.949	788	79.850	288.587
2004	225.449	778	86.732	312.959
2005	245.842	874	96.072	342.788
2006	269.806	739	106.222	376.767
2007	293.946	666	116.347	410.959
2008	392.013	626	126.887	519.526
2009	405.398	591	169.080	625.069
2010	586.903	557	-	619.072
2011	511.856	572	146.881	659.309
2012	550.511	557	160.764	711.832
2013	601.583	557	175.676	777.816
2014	656.949	542	194.562	852.053

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

و يمكن توضيح مسار التطور بشكل أفضل من خلال الشكل البياني التالي:



تبرز معطيات الجدول و الشكل البياني بلوغ تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة 852.053 مؤسسة بنهاية 2014، و توزعت كالتالي:

- الأشخاص المعنوية (الشركات الخاصة): 496.989 مؤسسة و هي تمثل نسبة 58,33 % من هذه المنظومة؛
- الأشخاص الطبيعية : 159.960 مؤسسة و هي تمثل نسبة 18,77%؛
- النشاطات الحرفية : 194.562 مؤسسة و هي تمثل نسبة 22.83%؛
- المؤسسات العمومية: 542 مؤسسة و هي تمثل 0,06%.

قد يكون لهذه التركيبة دلالة من الناحية الضريبية في ظل اختلاف المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعية و الأشخاص المعنوية فهو:

أ- قد يوحي بأن الإجراءات الضريبية التي تم اتخاذها بخصوص الشركات كانت أكثر جاذبية لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

ب- قد يكشف تحيزا ضريبيا لهذا النوع من الشركات من خلال ربط الاستفادة من الحوافز الضريبية بنظام الإخضاع الضريبي لها و هو النظام الحقيقي قبل امتداد خضوعها إلى الضريبة الجزافية الوحيدة بداية من سنة 2015.

و هذا ما قد يدفع إلى إحجام الكثير من الأشخاص الطبيعيين على القيام بمبادرات استثمارية في اطار الهيئات المختلفة لترقية الاستثمار، على الرغم من أن غالبية القيود في السجل الوطني للسجل التجاري تعود إلى هولاء الأشخاص، و هو ما يجرمهم من الاستفادة من التدابير التحفيزية التي تساعدهم في إنجاح مشاريعهم الاستثمارية.

2- أهمية التطور المسجل في تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: بالنظر إلى الجهود المبذولة و كلفة الحوافز الضريبية المضحي بها من أجل تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فإن تعداد هذه المنظومة لم يكن في مستوى تلك الجهود، كما أنه يبدو متواضعا بالمقارنة بما تعرفه الدول المغاربية في ظل التباين الكبير في قدرات هذه الدول في تطوير هذه المنظومة و عدد سكانها، فقد سجلت تونس إلى غاية نهاية 2011 و جود 602.222 مؤسسة¹ بلغت حصة المؤسسات المصغرة و الصغيرة و المتوسطة منها نسبة 99.9%، بينما كشف الاحصاء الاقتصادي الذي عرفته المغرب في الفترة 2001-2002 وجود 750.900 مؤسسة² اقتصادية بلغت حصة المؤسسات التي تشغل أكثر من 50 عامل 3131 فقط و بنسبة 0.4 % . بينما عرفت مصر تعدادا لهذه المنظومة قدره 2.576.937 مؤسسة³ سنة 2003.

كما يبدو هذا التعداد متواضعا أيضا بالنظر إلى هو مسجل في بعض الدول الأخرى، فدول الاتحاد الأوروبي (25 دولة) تعرف وجود 23 مليون مؤسسة⁴، بينما تعد الصين تجربة رائدة في تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (96) : تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الصين للفترة 2001-2009.

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	
43	42,1	41,8	41,4	39,5	38,9	37,8	36,4	35,6	تعداد م ص م (مليون)
99,8	99,7	99,6	99,4	99,1	98,8	98,3	97,8	97,4	نسبة م ص م (%)

1. Yang Yao ,**Business Environment for SME Development in China** Creating A Conducive Legal &Regulatory Framework for Small and Medium Enterprise Development in Russia a Policy Dialogue Workshop, St. Petersburg, Russia September 14-16, 2003.

2. china association of SME 2009.

- مشار إليه في : رايح حميدة، استراتيجيات و تجارب ترقية دور المؤسسات ص م في دعم النمو و تحقيق التنمية المستدامة دراسة مقارنة بين التجربة الجزائرية و التجربة الصينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية، 2011، ص 167.

تؤكد معطيات الجدول العدد الكبير للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في منظومة المؤسسات الصينية، حيث شكلت منها نسبة 99,8% بما يقابله 43 مليون مؤسسة. و هو ما يمثل ضعف إجمالي تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في دول الاتحاد الأوروبي بأكملها أو الولايات المتحدة الأمريكية، و هذا يبرز الوزن الحقيقي لهذه المؤسسات في الاقتصاد الصيني، و التي جعلت منها معدلات نموها السنوية المتسارعة القاعدة الأساسية للتنمية، بتسجيلها لمعدل نمو خلال الفترة 2001-2009 قدر ب 20,78% و هو من أعلى معدلات النمو في مجال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على المستوى العالمي.⁵

¹République Tunisienne, Ministère de la planification et du Développement Régional, Institut Tunisien de la Compétitivité et des Études Quantitatives, Caractéristiques du tissu industriel tunisien en 2011 , Cadre institutionnel et Financement des PME, 2011, p 6.

² Maroc, Direction de la Statistique 2001-2002, Rapport n :1, Résultats Relatives Aux établissements économiques , Decembre 2004, p 36.

³Nations Unies, Commission économique pour l'Afrique Bureau pour l'Afrique du Nord, Les PME acteurs du développement durable en Afrique du Nord,CEA-AN/PUB/08/2, 2008, p 7.

⁴ Loc-cit.

⁵ رايح حميدة، استراتيجيات و تجارب ترقية دور المؤسسات ص م في دعم النمو و تحقيق التنمية المستدامة - دراسة مقارنة بين التجربة الجزائرية و التجربة الصينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية، 2011، ص 166 .

و قد يكون لقيام الصين بإعادة النظر في السياسة العامة لضرائب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دورا في تحقيق هذه النتائج. حيث قامت الحكومة في اطار الاصلاح الاقتصادي الذي باشرته الصين منذ منتصف تسعينات القرن الماضي بمجموعة من الإجراءات التحفيزية لمؤسسات هذا القطاع.¹

ثانيا. واقع و آفاق النمو السنوي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: تتضح مساهمة السياسة الضريبية بأدواتها المختلفة في تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بصورة أفضل من خلال تتبع المعدلات السنوية المسجلة في تطور هذه المنظومة و آفاقها.

1- واقع النمو السنوي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: عرف النمو السنوي لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى نهاية 2014 الوتيرة التالية:

الجدول رقم(97):النمو السنوي لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2000 – 2014 (الوحدة: %).

المعدل العام	المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة				
	م ص م عمومية	م ص م الخاصة	حرفيين	أ.طبيعية	أ.معنوية
6,72	0,00	5,36	10,58	-	-
10,20	1,28	9,70	11,64	-	-
8,44	1,26 -	8,41	8,61		
9,53	12,33	9,04	10,76	-	-
9,91	15,45 -	9,75	10,56	-	-
9,08	9,88 -	8,95	9,53	-	-
26,42	6 -	9,71	9,06	12,76*	9,34
20,32	5,59 -	20,34	33,25	55,04	7,63
5,38	5,75 -	5,93	-	3,40	6,77
6,50	2,69	6,50	8,32	5,47	6,08
7,22	2,62 -	7,98	9,45	8,58	7,24
9,26	0	9,27	9,27	9	9,35
9,54	2.69 -	9,55	10,75	12,51	8,18

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

يمكن من خلال معطيات هذا الجدول إبداء الملاحظات التالية :

(أ) سجلت منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر سنة 2003 نموا بمعدل 10,20% و هي نسبة لم يسبق تسجيلها قبل، و تعود في معظمها إلى المؤسسات الخاصة بما في ذلك الحرفيين، ما قد يعطي انطباعا ببداءة بروز نتائج الإجراءات التي اتخذتها الجزائر للنهوض بمؤسسات هذا القطاع لا سيما بعد صدور القانون التوجيهي لهذه المؤسسات و قانون الاستثمار لسنة 2001؛

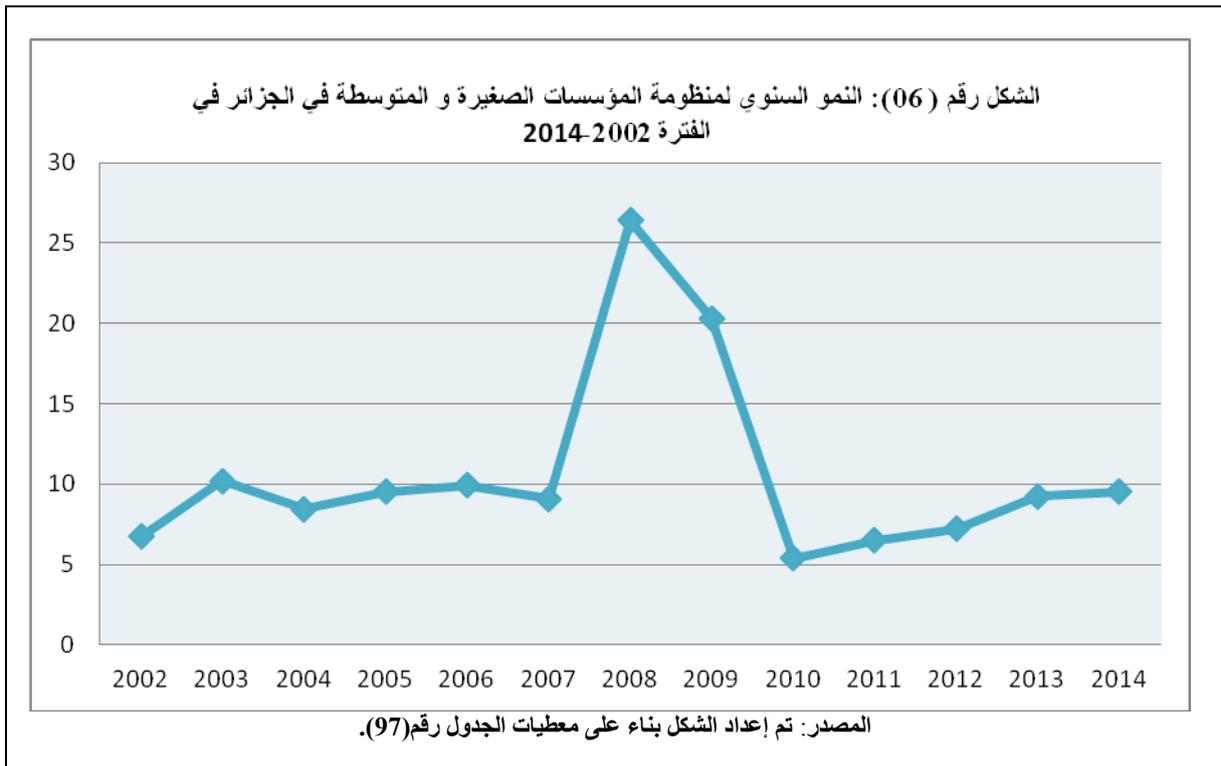
(ب) تراجع معدل نمو هذه المؤسسات إلى 8,44% سنة 2004، و مس التراجع المؤسسات العامة و الخاصة؛

¹ للإطلاع على هذه الإجراءات راجع:

-Asian development bank, Enterprises in Asia: Fostering Dynamism in SMEs, Key Indicators for Asia and the Pacific, Special Chapter, Manila, Philippines, 2009, p71-75.

- راجع حميدة، مرجع سابق، ص 150 .

- (ج) - عرفت سنتا 2005، 2006 استقرارا في نمو هذه المؤسسات بتسجيلهما معدلي نمو 9,53% و 9,91% تواليها؛
- (د) - بالنسبة لسنتي 2007، 2008 و وصل عدد الأشخاص الطبيعية 70.626 نهاية 2008 بتطور سنوي قدره 7.993 مقارنة بسنة 2007 حيث كان عددهم 62.633، و هو الرقم الذي لم تتضمنه نشرية احصائيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لسنة 2007 لعدم توفر الاحصائية في وقتها، و قد تم تدارك ذلك في نشرية 2008، و قد سجل معدل نمو خلال سنة 2008 قدر ب 26,42% مقارنة بسنة 2007، و يرجع هذا المعدل بالأساس إلى عدم تضمن احصائيات سنة 2007 للأشخاص الطبيعية كما سبقت الإشارة إلى ذلك، و بالتالي فهو لا يعكس معدل النمو الفعلي في هذه المنظومة؛
- (هـ) - بالنسبة لسنة 2009 سجلت معدل نمو ب 20,32%، و تعود هذا النسبة المرتفعة بحسب نشرية المعلومات الاحصائية لسنة 2009 إلى ادماج المهن الحرة ضمن احصائيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بداية من السداسي الثاني لسنة 2008 من جهة، و كذا بسبب عملية مراجعة قاعدة المعلومات للنشاطات الحرفية؛
- (و) - بالنسبة لسنوات 2010، 2011، و 2012 سجلت أدنى معدلات نمو منذ 2002.
- و يمكن توضيح مسار التطور السنوي لهذه المنظومة من خلال الشكل البياني التالي:



- 2- آفاق النمو السنوي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: إن التذبذب المسجل في النمو السنوي لهذه المنظومة يصعب من تحديد التوقعات بشأن نجاعة الإجراءات المتخذة بهدف تسريع وتيرة نمو هذه المؤسسات، حتى و إن تحقق الرقم المستهدف من طرف السلطات العامة و المحدد بإنشاء 200.000 مؤسسة صغيرة و متوسطة خلال

الفترة 2010-2014. فقد عرفت سنوات 2010، 2011، 2012، 2013، و 2014 إنشاء 264.559 مؤسسة و هو ما يمثل نسبة 132% من البرنامج المسطر و المقدر ب 200.000 مؤسسة، مثل ما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(98): نتائج و توقعات تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2010-2014.

النتائج المحققة					
السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
تعداد المؤسسات	42.665	44.390	55.144	65.984	70.551
التعداد المجمع	42.665	87.055	142.199	208.183	264.559

المصدر: وزارة الصناعة و المناجم، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائيات، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م رقم 24 لسنة 2013، طبعة أبريل 2013، ص 26، و رقم 26 لسنة 2014، ص 5.

إن عدم الاستقرار الذي تعرفه المعدلات السنوية لتطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر قد يعطي انطبعا على انها تتم بصفة عفوية و ليست نتيجة سياسة مقصودة، و هذا يصعب من عملية تحديد الدور الذي تكون قد قامت به السياسة الضريبية في تطوير هذه المؤسسات من جهة، كما يصعب من توقع مسار تطور هذه المؤسسات و من ثم اتخاذ الإجراءات الضرورية للحفاظ على وتيرة نموها الايجابي من جهة أخرى.

ثالثا. تطور بنية منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بحسب فئة الأجراء: من المهم الوقوف على تفاصيل التطور المسجل في منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بحسب فئات المؤسسات المشكلة لهذه المنظومة، فذلك يمكن من معرفة فئات المؤسسات التي كانت الأكثر تأثرا بالتدابير الضريبية و تلك التي لم تتجاوب مع هذا التدابير ما يستدعي مراجعتها:

1- التطور الفئوي لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: ما يميز النسيج المؤسسي لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر هو النسبة الكبيرة التي تمثلها حصة المؤسسات المصغرة من هذه المنظومة، كما توضحه معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (99): تطور منظومة م ص م الخاصة (أشخاص معنوية) في الجزائر بحسب فئة الأجراء في الفترة 2008 - 2014.

	1 إلى 9 عمال		10 إلى 49 عامل		50 إلى 250 عامل		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
2008	26.385	96.15	896	3.27	160	0.58	27.441	100
2009	23.375	95.34	1.012	4.13	128	0.52	24.515	100
2010	22.717	97.01	632	2.70	68	0.30	23.417	100
2011	21.461	95.63	873	3.89	108	0.48	22.442	100
2012	27.231	96.03	989	3.49	136	0.48	28.356	100
2013	38.158	97.10	1.016	2.59	123	0.31	39.297	100
2014	36.575	97.33	1.065	2.83	145	0.38	37.575	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشریات احصائيات المؤسسات ص م رقم 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24 و 26 الصادرة في الفترة 2008-2015.

إن التطور السنوي المسجل في تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة ذات الطبيعة المعنوية يعود بنسبة لا تقل عن 95% إلى مؤسسات تشغل ما بين عامل واحد و تسعة عاملين، و إذا ما أضفنا لذلك تعداد الأشخاص الطبيعيين و الأنشطة الحرفية التي هي مؤسسات مصغرة بالدرجة الأولى، فإنه يمكن القول بأن الجزائر تعرف تطورا في منظومة المؤسسات المصغرة

فقط، وهو ما قد يعني أن التدابير الضريبية المتخذة لتنمية و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كانت أكثر جاذبية للمؤسسات المصغرة و الصغيرة، الأمر الذي يستدعي تفعيل دورها في جذب المؤسسات المتوسطة أيضا.

2- موقع التطور الفئوي لمنظومة المؤسسات الصغيرة في الجزائر من تجارب الدول الأخرى: إن الميزة التي تطبع التطور

الحاصل في منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا تختلف عما هو مسجل في الدول المغاربية مثلا، ففي المغرب تمثل حصة المؤسسات التي توظف أقل من (10 أعمال) نسبة 97.70 % من العدد الإجمالي للمؤسسات،¹ و تشكل المؤسسات البالغة الصغر و الصغيرة نسبة تفوق 99% من النسيج المؤسساتي في تونس.²

و ما يؤكد عدم بلوغ تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر و في الدول العربية المستوى المطلوب هو المعدلات المسجلة لكثافة هذه المؤسسات في هذه الدول بالمقارنة بما هو مسجل في الدول الأخرى كما توضحه معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (100): كثافة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في عينة من البلدان في 2012.

البلد	العدد لكل ألف نسمة	البلد	العدد لكل الف نسمة
مصر	31	الكويت	12
السعودية	30	قطر	10
فلسطين	27	عمان	4
الأردن	26	لبنان	3
المغرب	25	السودان	1
البحرين	25	متوسط الدول العربية	17
اليمن	20	الدول الفقيرة	17
الجزائر	18	الدول المتوسطة الدخل	28
الامارات	15	الدول الغنية	48

المصدر: صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد، 2013، ص 217.

الفرع الثاني : حركية الإحداث و التصفية في منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

لوقوف على مدى التطور الذي عرفته وتيرة نمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر لا يكفي الاعتماد على التطور السنوي الذي يعرفه تعداد هذه المنظومة دون معرفة حركية هذا التعداد، لمعرفة نسبة المؤسسات المنشأة و ما يقابل ذلك من وفيات في المؤسسات القائمة، فارتفاع ظاهرة وفيات هذه المؤسسات مؤشر على عدم ملائمة بيئة الأعمال لتطورها، و من ثم قصور التدابير التي أقرتها الجزائر من خلال سياستها الضريبية لتهيئة بيئة استثمارية جاذبة لهذه الاستثمارات و ليست طاردة لها.

أولا. السياق العام لحركية منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: عرفت حركية تطور هذه المؤسسات الوضعية التالية:

1- تطور حركية إنشاء و تصفية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: أخذت هذه الحركية المسارات التالية:

¹ Maroc, Direction de la Statistique, Rapport n :1, Résultats Relatifs Aux établissements économiques , Decembre 2004, p 48. (راجع الملحق رقم 18).

² République Tunisienne, Ministère de la planification et du Développement Régional, Institut Tunisien de la Compétitivité et des Études Quantitatives, Caractéristiques du tissu industriel tunisien en 2011 Cadre institutionnel et Financement des PME, 2011, p 6. (راجع الملحق رقم 19).

الجدول رقم (101): حركية تطور منظومة المؤسسات الصغيرة المتوسطة في الجزائر للفترة 2004-2014.

إجمالي عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة	الزيادة	الشطب	إعادة إنشاء	إنشاء	
312.959	24.372	3.417	1.920	25.869	2004
342.788	29.713	6.181	2.863	33.031	2005
376.767	33.986	6.321	2.702	37.605	2006
410.959	34.210	6.894	2.481	38.623	2007
519.526	70.626+37.941 (المهن الحرة)	7.456	2.966	42.431	2008
625.069 (غرف ص التقليدية و الحرف) (CASNOS) 587.494	70.626+38.965 (المهن الحرة)	14.312	3.866	49.411	2009
619.072	23.417	7.915	3.389	27.943	2010
659.309	40.237	9.545	5.392	44.390	2011
711.832	52.523	8.497	5.876	55.144	2012
777.816	65.984	8.791	8.191	66.584	2013
852.053	74.237	9.600	7.286	76.551	2014

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

يتضح من معطيات الجدول أن حركية نمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر عرفت في الفترة 2004 و إلى غاية نهاية 2014 إنشاء 497.582 مؤسسة جديدة، وإعادة بعث 46.752 مؤسسة كانت متوقفة، و توقف 88.929 عن نشاطها و هي تشكل نسبة تقارب 18% من المؤسسات المحدثة.

2- طبيعة التطور السنوي لحركية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: ما يمكن ملاحظته على حركية منظومة هذه المؤسسات هو التذبذب المسجل في تطور معدلات نمو المؤسسات من جهة، و معدلات وفياتها من جهة أخرى.

الجدول رقم (102): التطور السنوي لإنشاء و تصفية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر للفترة 2000-2014.

الشطب		إعادة إنشاء		إنشاء		
التطور السنوي (%)	العدد	التطور السنوي (%)	العدد	التطور السنوي (%)	العدد	
-	3.417	-	1.920	-	25.869	2004
80,88	6.181	49,11	2.863	27,68	33.031	2005
2,26	6.321	5,62 -	2.702	13,84	37.605	2006
9,06	6.894	8,18 -	2.481	2,70	38.623	2007
8,15	7.456	19,55	2.966	9.86	42.431	2008
91,95	14.312	30,34	3.866	45,16	49.411	2009
44,70 -	7.915	12,33 -	3.389	43,45 -	27.943	2010
20,59	9.545	59,10	5.392	85,86	44.390	2011
10,98-	8.497	8,97	5.876	24,22	55.144	2012
3.46	8.791	39,39	8.191	20,74	66.584	2013
9.20	9.600	11.04 -	7.286	14.96	76.551	2014

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

تؤكد معطيات الجدول التذبذب الذي يميز وتيرة تطور إنشاء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فقد عرفت سنوات 2005، 2009، و 2011 معدلات مرتفعة لتطور هذه المؤسسات، بينما سجل تراجعاً حاداً في معدل تطور إنشائها سنة 2010. و بالمقابل عرفت وفيات هذه المؤسسات تطوراً بمعدلات مرتفعة خلال السنوات 2005، 2009، و 2011.

و كثيرا ما تجاهلت الدراسات الإشارة إلى ظاهرة وفيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على الرغم من أن وجودها بهذا الشكل يناقض الجهود الكبيرة المبذولة لتطوير هذه المنظومة، و يستدعي الوقوف على الأسباب التي تقف وراءها. و في ظل تجاهل تقديم تفسيرات للظاهرة من قبل الأجهزة المشرفة على منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التقارير و النشريات التي تعدها حول القطاع، لابد من التنبيه إلى أن الظاهرة تنطوي على كثير من المخاطر، من أبرزها:

(أ)- يكشف استمرار الظاهرة القصور في الآليات و التدابير التي إعتدتها الجزائر لأجل تهيئة بيئة أعمال جاذبة لإستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ليست طاردة لها؛

(ب)- قد تكون المؤسسات التي تمت تصفيتها من تلك التي سبق لها الاستفادة من إجراءات التحفيز الضريبي التي تم إقرارها لتنمية الاستثمار في هذه المؤسسات، ما يؤدي إلى ضياع كلفة الحوافز الضريبية دون أن يترتب عن ذلك فوائد إقتصادية جديدة تحسن من أداء الاقتصاد الجزائري و تكون مصدر دخل إضافي للخزينة العمومية؛

(ج)- قد يفسر وجود الظاهرة بضعف إجراءات الرقابة على تصفية الأنشطة مما يفتح المجال أمام الاستثمارات غير الجادة للاستفادة من الحوافز الضريبية و الإختفاء بمجرد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي، خاصة بعد التراجع عن اشتراط الدفع المسبق للديون الضريبية قبل تصفية المؤسسات؛

(د)- وجود الظاهرة بهذه الحدة يحول دون تحقيق أهداف المساعي المبذولة في مختلف المجالات لتنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و خاصة فيما يتعلق بكلفة الحوافز الضريبية التي تحملتها الخزينة العامة جراء الإفراط في التحفيز الضريبي بهدف تنمية منظومة هذه المؤسسات.

ثانيا. تطور ظاهرة تصفية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بحسب طبيعتها القانونية ونشاطها: تزداد خطورة ظاهرة توقف المؤسسات كلما طالت المؤسسات الاقتصادية على اختلاف طبيعتها القانونية و القطاع الاقتصادي الذي تنشط فيه، لا سيما القطاعات ذات الأهمية و الأولوية للاقتصاد الوطني:

1- الشركات الخاصة (الأشخاص المعنوية): توزعت تصفية هذه الشركات على القطاعات الاقتصادية بالكيفية التالية:

الجدول (103): توزيع تصفية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (أشخاص معنوية) في الجزائر حسب قطاع النشاط للفترة 2010-2014.

	2010	2011	التطور	2011	2012	التطور	2012	2013	التطور	2014	التطور
الغلاحة	64	66	2	66	66	55	11 -	55	12	57	10 -
المحروقات	25	22	3 -	22	22	19	3 -	19	24	76	33
BTP	3.068	3.512	444	3.512	3.512	3.004	508 -	3004	2.692	2.677	15 -
ص.تحويلية	1.047	1.113	66	1.113	944	169 -	944	944	987	1.057	160
الخدمات	3.711	4.476	765	4.476	4.028	448 -	4.028	4.460	4.460	5.187	727
المجموع	7.915	9.189	1.274	9.189	8050	1139 -	8050	8.050	8.249	9.054	805

المصدر:- نشرية إحصائيات م ص م رقم (20) لسنة 2011، مرجع سابق، ص 21؛- نشرية إحصائيات م ص م رقم (22) لسنة 2012، ص 16. - نشرية إحصائيات م ص م رقم 24 لسنة 2013، ص 17. - نشرية إحصائيات م ص م رقم 26 لسنة 2015، ص 13.

عرفت قطاعات الخدمات و البناء و الأشغال العمومية و الصناعة التحويلية أكبر توقف للمؤسسات بين عامي 2010 و 2011، حيث سجلت تطورا في تصفية المؤسسات بين السنتين بلغ 765، و 444 مؤسسة تواليا، غير أنه تم تسجيل تراجعها في تصفية المؤسسات بين سنتي 2011 و 2012، و قد تبين عدد التوقفات في المؤسسات بين فروع كل قطاع لا سيما في قطاعي الخدمات و الصناعة:

(أ)- قطاع الخدمات: توزعت توقفات المؤسسات بين فروع هذا القطاع بالكيفية التالية:

الجدول (104): توزيع تصفية المؤسسات الصغيرة الخاصة (أشخاص معنوية) في قطاع الخدمات في الجزائر للفترة 2010-2014.

النسبة (%)	2014	النسبة (%)	2013	النسبة (%)	2012	النسبة (%)	2011	النسبة (%)	2010	
16.40	851	19.51	870	23.83	960	23.93	1.071	25.51	947	النقل و المواصلات
26.21	1.360	28.74	1.282	28.85	1.162	30.16	1.350	29.12	1.082	التجارة
7.51	390	9.39	419	10.15	409	9.63	431	11.37	422	الفندقة و الاطعام
35.39	1.836	28.09	1.253	20.56	828	19.03	852	16.19	601	خدمات للمؤسسات
12.66	657	12.24	546	14.45	582	15.08	675	15.81	587	خدمات للعائلات
0.69	36	0.54	24	0.40	16	0.71	32	0.59	22	مؤسسات مالية
0.50	26	0.74	33	0.55	22	0.49	22	0.86	32	أعمال عقارية
0.59	31	0.74	33	1.22	49	0.96	43	0.48	18	خدمات للمرافق الجماعية
100	5.187	100	4.460	100	4.028	100	4.476	100	3.711	المجموع

المصدر: - نشرة إحصائيات م ص م رقم (20) لسنة 2011، ص 16؛ - نشرة إحصائيات م ص م رقم (22) لسنة 2012، ص 17؛ - نشرة إحصائيات م ص م رقم (23) لسنة 2013، ص 17؛ - نشرة إحصائيات م ص م رقم (24) لسنة 2013، ص 17. - نشرة إحصائيات م ص م رقم (26) لسنة 2015، ص 13.

لقد كانت المؤسسات التجارية الأقل استمرارية بين عامي 2010 و 2011 بتسجيل توقف 1.350 مؤسسة، و هو ما يمثل نسبة 30.16 % من التعداد العام لمؤسسات قطاع الخدمات المقدر بـ 69.837 مؤسسة نهاية 2011، بينما تم تسجيل توقف 1.162 مؤسسة سنة 2012 بنسبة 28.85 %، ثم يأتي قطاع النقل بمعدلي 23.93 % و 23.83 % بين 2011 و 2012 على الرغم من أن مؤسسات هذا القطاع تمثل غالبية المؤسسات المستفيدة من الحوافز الضريبية الممنوحة في اطار هيئات ترقية الاستثمار و الشغل من خلال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

(ب)- قطاع الصناعة: بعد من القطاعات التي عرفت تباينا بين فروعها المختلفة في توقفات المؤسسات كما يوضحه الجدول:
الجدول (105): توزيع تصفية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (أشخاص معنوية) في قطاع الصناعة في الجزائر للفترة 2010-2014.

النسبة (%)	2014	النسبة (%)	2013	النسبة (%)	2012	النسبة (%)	2011	النسبة (%)	2010	
16.46	174	15.91	157	13.03	123	15.54	173	14.61	153	الحديد و الصلب
12.86	136	10.33	102	8.79	83	7.10	79	8.59	90	مواد البناء
3.40	36	4.15	41	3.50	33	3.14	35	2.29	24	كيميا، مطاط، بلاستيك
30.56	323	33.94	335	38.45	363	36.12	402	38.87	407	الصناعة الغذائية
9.93	105	7.29	72	6.67	63	5.75	64	5.06	53	صناعة النسيج
2.46	26	2.84	28	1.59	15	2.07	23	1.91	20	صناعة الجلد
19.11	202	20.87	206	23.09	218	24.80	276	25.31	256	صناعة الخشب و الورق
5.20	55	4.66	46	4.87	46	5.48	61	4.20	44	صناعة مختلفة
100	1.057	100	987	100	944	100	1.113	100	1.047	المجموع

المصدر: - نشرة إحصائيات م ص م رقم (20) لسنة 2011، ص 22؛ - نشرة إحصائيات م ص م رقم (22) لسنة 2012، ص 17. - نشرة إحصائيات م ص م رقم (23) لسنة 2013، ص 17؛ - نشرة إحصائيات م ص م رقم (24) لسنة 2013، ص 18. - نشرة إحصائيات م ص م رقم (26) لسنة 2015، ص 13.

عرفت الصناعات الغذائية أكبر توقف للمؤسسات بتسجيلها تصفية 402 مؤسسة سنة 2011 من مجموع 19.172 مؤسسة ناشطة بهذا القطاع، و هو ما يمثل نسبة 36.12 % من المؤسسات المتوقفة خلال هذه السنة. بينما عرفت سنة 2012 تصفية 363 مؤسسة و هو ما يمثل نسبة 38.45 % من عدد توقفات المؤسسات في هذه السنة و المقدر بـ 944 مؤسسة، و هو ما يكشف ضعف تنافسية هذا القطاع. لذا من الضروري أن يحظى بمعاملة تفضيلية من الناحية الضريبية، لرفع

تنافسيته و تمكينه من الاستمرار، و الرفع من مساهمته في التخفيف من الثقل الكبير الذي تحدته منتجات هذا القطاع على فاتورة واردات الجزائر من العالم الخارجي.

2- المؤسسات الفردية(الأشخاص الطبيعية): لقد طالت الظاهرة الأشخاص الطبيعية أيضا كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (106):توزيع تصفية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (أشخاص طبيعية) في الجزائر حسب القطاع للفترة 2011-2014

المجموع	الاستثمار الزراعي	العدالة	الصحة	العدد	
235	201	9	25	العدد	2011
100	85.53	3.83	10.64	%	
323	286	9	28	العدد	2012
100	88.54	2.79	8.67	%	
411	375	13	23	العدد	2013
100	91.24	3.16	5.59	%	
415	374	17	24	العدد	2014
100	90.12	4.09	5.78	%	

المصدر :- نشرية احصائيات م ص م رقم(20) لسنة 2011، ص 23. - نشرية احصائيات م ص م رقم(22) لسنة 2012، ص 16.

- نشرية احصائيات م ص م رقم(26) لسنة 2015، ص 15.

لقد كانت الاستثمارات الزراعية أكثر عرضة للتصفية و بنسبة تجاوزت 85% من عدد المؤسسات التي تم تصفيته سنة 2010 لتبلغ هذه النسبة حدود 91,24% سنة 2013 على الرغم من أنه من القطاعات التي يمكن اعتبارها خارج دائرة الضريبة في التشريع الضريبي الجزائري.

للاشارة فإن وجود الظاهرة في الجزائر ليس حكرا على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، بل يطبع كل الأنشطة الاقتصادية بغض النظر عن حجم المؤسسات أو طبيعتها القانونية، كما تكشفه معطيات المركز الوطني للسجل التجاري،¹ إذ تبرز عمليات القيد في السجل التجاري و عمليات الشطب النسبة الكبيرة للأعمال التي يتم توقيفها في الجزائر بالمقارنة بما يحدث في بعض الدول، فمعدل إيقاف الأعمال في الاتحاد الأوروبي هو 2,1%، و في المغرب 3,7% فقط.²

¹ راجع الملحق رقم(20).

² تقرير مشترك حول تعزيز ريادة الأعمال والابتكار والإبداع في المنطقة الأورو متوسطية، للجنة الأورو متوسطية للمجالس الاقتصادية والاجتماعية والمؤسسات المماثلة المنعقدة في الإسكندرية (مصر) في 18 و 19 أكتوبر/تشرين الأول 2009.

المطلب الثاني: التوجه القطاعي والجغرافي لاستثمارات م ص م و مدى توافقه مع الأولويات الاجتماعية والاقتصادية. إن كفاءة السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار لا تقاس فقط بقدرتها على جذب المزيد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و ضمان استمراريتها، و إنما تقاس أيضا بقدرتها على توجيه استثمارات تلك المؤسسات نحو القطاعات الاقتصادية و الأقاليم بحسب أولويتها و أهميتها الاقتصادية و الاجتماعية، و ذلك ما سنتناوله في العنصرين التاليين:

- الفرع الأول: التوزيع القطاعي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

- الفرع الثاني: التوزيع الجغرافي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

الفرع الأول: التوزيع القطاعي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

نستعرض في هذا المطلب الكيفية التي توزعت بها استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على القطاعات الاقتصادية المختلفة بحسب طبيعة هذه المؤسسات.

أولا. توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (أشخاص معنوية) حسب قطاع النشاط: توزعت استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على القطاعات الاقتصادية و فروعها المختلفة بالكيفية التالية:

1- توزيع المؤسسات على القطاعات الاقتصادية: بالرجوع إلى إحصاءات منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة نجد

أن الأهمية النسبية للقطاعات الاقتصادية لدى أصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عرفت الوضعية التالية:

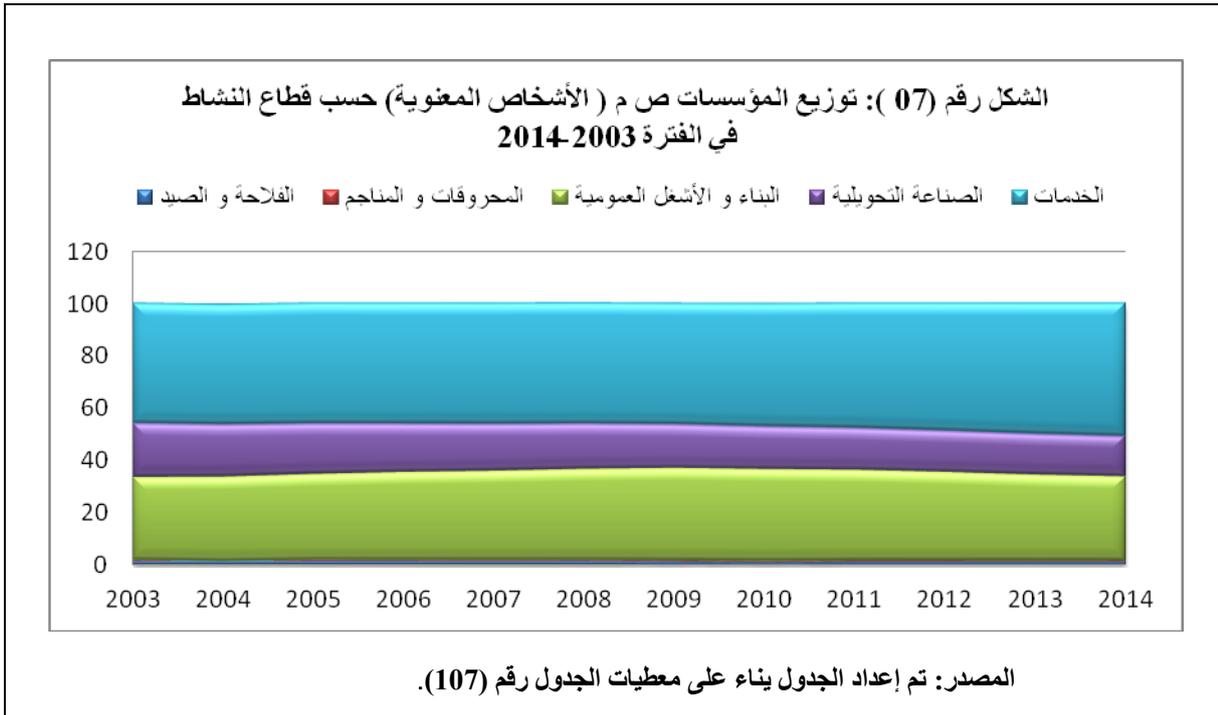
الجدول رقم (107): توزيع المؤسسات ص م الخاصة في الجزائر (الأشخاص المعنوية) حسب قطاع النشاط للفترة 2003-2014. (الوحدة: %)

السنوات	الفلاحة و الصيد	المحروقات و المناجم	بناء و أشغال عمومية	الصناعة التحويلية	الخدمات	المجموع
2003	1.19	0.56	31.64	20.92	45.68	100
2004	1.21	0.56	32.32	20.28	45.61	100
2005	1.20	0.55	32.83	19.60	45.82	100
2006	1.18	0.54	33.61	18.78	45.88	100
2007	1.15	0.53	34.10	18.22	45.98	100
2008	1.20	0.51	34.84	17.60	45.92	100
2009	1.05	0.51	35.34	17	46.01	100
2010	0.83	0.50	35.13	16.58	46.75	100
2011	1.02	0.50	34.65	16.31	47.51	100
2012	1.01	0.49	33.85	16.07	48.57	100
2013	1	0.49	32.84	15.90	49.75	100
2014	1.01	0.49	32.14	15.71	50.63	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات إحصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015 (راجع الملحق رقم 21).

اتجهت الاستثمارات نحو قطاع الخدمات بالدرجة الأولى باستحواذه على 50.63% من هذه المؤسسات بنهاية 2014، قطاع البناء و الأشغال العمومية بنسبة 32.14%، قطاع الصناعات التحويلية بنسبة 15.71%، قطاع الفلاحة و الصيد البحري بنسبة 1%، و قطاع المحروقات بنسبة 0.49%، و ظلت الأهمية النسبية لهذه القطاعات على هذا النحو طيلة الفترة 2003-2014، و هي نتيجة طبيعية لسياسة ضريبية تعتمد على تعميم الحوافز الضريبية

بين القطاعات، ما يجعل الاستثمارات تتجه نحو القطاعات قليلة المخاطر و سريعة دوران رأس المال و ذات العائد المرتفع، و ذلك ما يبرزه الشكل البياني التالي:



2- توزيع المؤسسات على فروع القطاعات الاقتصادية: عرف تطور توزيع المؤسسات الصغيرة داخل فروع القطاعات الاقتصادية الوضعية التالية:

أ- قطاع الفلاحة و الصيد البحري: عرف تعداد المؤسسات المحدث في هذا القطاع التطورات التالية:

الجدول رقم (108): تطور م ص م الخاصة بقطاع الفلاحة و الصيد البحري في الجزائر للفترة 2003-2014.

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
العدد	2.477	2.748	2.947	3.186	3.401	3.599	3.642	3.806	4.006	4.277	4.616	5.038

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

سجل هذا القطاع تعدادا بلغ 5.038 مؤسسة بنهاية 2014 بمعدل تطور قارب 102% مقارنة بسنة 2003. غير

أن نسبة المؤسسات المتجهة نحو القطاع لم تتجاوز 1% من إجمالي عدد المؤسسات بنهاية 2014.

ب- قطاع المحروقات، الطاقة، المناجم و الخدمات الأخرى: سجل هذا القطاع استحداث مؤسسات تراوحت

نسبتها بين 0.5% و 0.56% من إجمالي المؤسسات طيلة الفترة 2003-2014، و توزعت هذه المؤسسات على

فروعه بالصورة التالية:

الجدول رقم (109): تطور م ص م الخاصة بقطاع المحروقات، الطاقة، المناجم و الخدمات المتصلة بها في الجزائر للفترة 2003-2014.(الوحدة:%)

السنوات	المياه و الطاقة	المحروقات	خدمات الأشغال البترولية	المناجم و المحاجر	المجموع
2003	4.81	40.15	11.18	43.85	100
2004	4.75	40.01	11.72	43.50	100
2005	4.74	38.66	12.14	44.44	100
2006	5.10	36.62	12.96	45.31	100
2007	5.36	34.76	13.73	46.13	100
2008	5.66	33.19	13.91	47.23	100
2009	5.74	31.71	13.69	48.84	100
2010	5.40	31.01	14.54	49.03	100
2011	5.42	30.62	14.97	48.97	100
2012	5.41	30.50	15.25	48.83	100
2013	5.22	33.90	14.34	46.48	100
2014	5.00	36.40	14.39	44.19	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015 (راجع الملحق رقم 22).

اتجهت غالبية المؤسسات في هذا القطاع نحو المناجم و المحاجر بنسبة تراوحت بين 43.85% سنة 2003 و 49.03% سنة 2010، ثم المحروقات بنسبة 40.15% سنة 2003 و 36.40% سنة 2014، ثم خدمات الأشغال البترولية بنسبة تراوحت بين 11.18% سنة 2003 و 14.39% سنة 2014، و أخيرا المياه و الطاقة بنسبة تراوحت بين 4.81% سنة 2003 و 5% سنة 2014. و قد بقي الترتيب في الأهمية النسبية لفروع هذا القطاع شبه ثابت طيلة الفترة 2003-2014.

(ج) - قطاع البناء و الأشغال العمومية: شكلت مؤسسات هذا القطاع نسبة تراوحت بين 31.64% سنة 2003 و 33.26% سنة 2013 من إجمالي المؤسسات، و عرفت التطورات التالية:

الجدول رقم (110): تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة بقطاع الأشغال العمومية في الجزائر للفترة 2003-2014.

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
العدد	65.799	72.869	80.716	90.702	100.250	111.978	122.238	129.762	135.752	142.222	150.910	159.775

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015، مرجع سابق.

سجل هذا القطاع تواجد 159.775 مؤسسة نهاية 2014 بمعدل تطور بلغ 142.8% بالمقارنة بسنة 2003 أين كان عددها لا يتجاوز 65.799 مؤسسة.

(د) - قطاع الصناعة التحويلية: مثلت مؤسسات هذا القطاع نسبة 20.92% من إجمالي المؤسسات سنة 2003 قبل تراجع النسبة إلى 15.71% نهاية 2014، و عرف توزع مؤسسات هذا القطاع على فروع المختلفة الوضعية التالية:

الجدول رقم (111): تطور توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة في الجزائر على فروع قطاع الصناعة التحويلية للفترة 2003-2014(الوحدة:%) .

السنوات	الحديد و الصلب	مواد البناء	كيميا، مطاط، بلاستيك	ص. الغذائية	ص.النسيج	ص.الجلد	ص. الخشب و الورق	ص.مختلفة	المجموع
2003	15.52	13.25	3.70	30.0	8.32	3.18	19.30	6.69	100
2004	15.58	13.0	3.77	29.99	8.16	3.19	19.68	6.69	100
2005	15.59	12.73	3.84	30.03	8.05	3.16	19.95	6.62	100
2006	15.59	12.56	3.88	30.12	7.92	3.07	20.32	6.50	100
2007	15.59	12.59	3.89	30.06	7.75	3.03	20.64	6.43	100
2008	15.54	12.64	3.89	30.13	7.58	2.95	20.94	6.30	100
2009	15.60	12.75	3.93	30.06	7.34	2.80	21.30	6.20	100
2010	15.60	12.82	3.99	30.04	7.33	2.73	21.33	6.11	100
2011	15.49	12.87	4.07	30.0	7.39	2.68	21.44	6.01	100
2012	15.32	13.03	4.15	29.91	7.52	2.61	21.49	5.93	100
2013	15.32	13.29	4.23	29.60	7.73	2.55	21.36	5.89	100
2014	15.34	13.23	4.35	29.54	7.90	2.49	21.24	5.87	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015 (راجع الملحق رقم 23).

أخذت الأهمية النسبية لفروع هذا القطاع لدى أصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بنهاية 2014 الترتيب التالي: قطاع الصناعة الغذائية باستحوازه على نسبة 29.54% من إجمالي مؤسسات القطاع، صناعة الخشب و الورق بنسبة 21.24%، الحديد و الصلب بنسبة 15.34%، مواد الناء بنسبة 13.23%، صناعة النسيج بنسبة 7.90%، صناعات مختلفة بنسبة 5.87%، الكمياء و المطاط و البلاستيك بنسبة 4.35%، و أخيرا صناعة الجلود بنسبة 2.49% . و قد تميز ترتيب القطاعات بالثبات طيلة الفترة 2003-2014.

هـ- قطاع الخدمات: كان الوجهة الأكثر تفضيلا من قبل المؤسسات، حيث تراوح نصيبه بين 45.68% من إجمالي المؤسسات سنة 2003 و 50.63% نهاية 2014. و توزعت مؤسساته على فروع المختلفة بالصورة التالية:

الجدول رقم (112): تطور توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة في الجزائر على فروع قطاع الخدمات للفترة 2003-2014. (الوحدة:%)

السنوات	النقل و المواصلات	التجارة	الفندقة و الاطعام	خدمات للمؤسسات	خدمات للعائلات	مؤسسات مالية	أعمال عقارية	خدمات للمرافق الجماعية	المجموع
2003	19.75	36.50	13.92	10.39	16.76	0.70	0.57	1.37	100
2004	19.73	36.90	13.71	10.54	16.46	0.69	0.57	1.36	100
2005	19.63	37.44	13.40	10.78	16.11	0.69	0.58	1.34	100
2006	19.59	37.53	13.11	11.41	15.70	0.69	0.61	13.40	100
2007	19.60	37.56	12.71	12.06	15.41	0.69	0.60	1.35	100
2008	19.57	37.64	12.37	12.51	15.26	0.68	0.62	1.32	100
2009	19.36	37.71	12.09	13.11	15.12	0.69	0.60	1.30	100
2010	19.60	37.62	11.81	13.63	14.71	0.70	0.60	1.30	100
2011	19.67	37.51	11.41	14.29	14.49	0.71	0.60	1.30	100
2012	19.32	37.27	11.07	15.42	14.24	0.74	0.63	1.29	100
2013	18.91	36.95	10.79	16.46	14.19	0.74	0.65	1.25	100
2014	18.39	36.67	10.43	16.94	14.35	0.76	0.68	1.24	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015، مرجع سابق. (راجع الملحق رقم 24).

تميز توجه مؤسسات هذا القطاع باستحوذ قطاع التجارة على غالبية المؤسسات بنسبة 36.67%، قطاع النقل بنسبة 18.39%، خدمات للمؤسسات بنسبة 16.94%، خدمات للعائلات 14.35%، الفنادق و الاطعام بنسبة 10.43%، خدمات للمرافق الجماعية بنسبة 1.24%، المؤسسات المالية 0.76%، و أخيرا الأعمال العقارية بنسبة 0.68% . مع محافظة كل فرع على ترتيبه طيلة الفترة 2003-2014 .

إن ما يميز الكيفية التي توزعت بها الاستثمارات بين القطاعات الاقتصادية و بين فروعها هو ثبات تركيبة الأهمية النسبية للقطاعات الاقتصادية لدى أصحاب المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و بشكل جعل من القطاعات ذات الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية أقل جذبا لاستثماراتهم.

ثانيا. توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الاشخاص الطبيعية) حسب قطاع النشاط: إن الصورة التي طبعت توجه استثمارات المؤسسات ذات الشخصية المعنوية أو الشركات نحو القطاعات المختلفة لم تختلف عما هو مسجل في توجه استثمارات الأشخاص الطبيعية:

1- توزيع الأنشطة الحرفية حسب قطاع النشاط: عرف تمركز الأنشطة الحرفية في فروعها المختلفة الوضعية التالية:

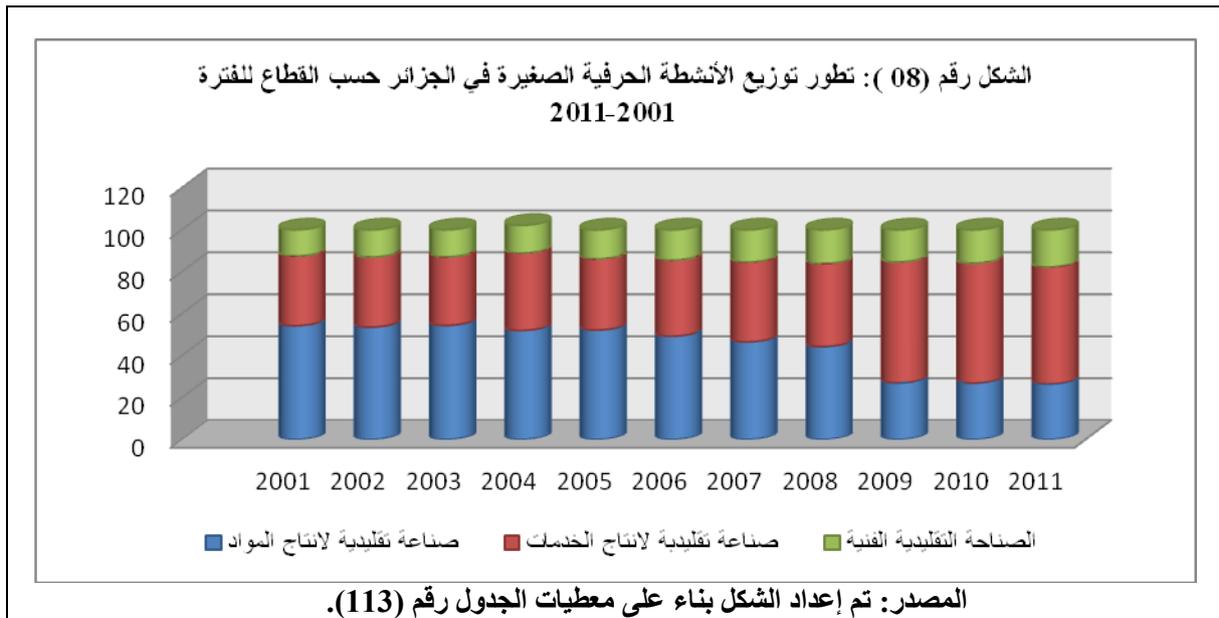
الجدول رقم (113): تطور توزيع الأنشطة الحرفية الصغيرة في الجزائر حسب القطاع للفترة 2001-2011.

السنوات	صناعة تقليدية لإنتاج المواد		صناعة تقليدية لآنتاج الخدمات		الصناعة التقليدية الفنية		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
2001	35.105	54.27	21.498	33.23	8.074	12.48	64.677	100
2002	38.346	53.61	23.901	33.41	9.276	12.97	71.523	100
2003	43.435	54.39	26.151	32.75	10.264	12.85	79.850	100
2004	45.126	52.02	31.140	36.90	11.466	13.22	86.732	100
2005	50.139	52.18	32.574	33.90	13.359	13.90	96.072	100
2006	52.336	49.27	38.500	36.24	15.386	14.48	106.222	100
2007	54.139	46.53	44.308	38.08	17.900	15.38	116.347	100
2008	56.196	44.28	50.197	39.56	20.494	16.15	126.887	100
2009	45.608	26.97	97.600	57.72	25.872	15.30	169.080	100
*2010	51.079	26.89	108.618	57.19	30.205	15.90	189.902	100
*2011	58.883	26.45	124.337	55.85	39.399	17.70	222.619	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، الصادرة في الفترة 2003-2009.

* وزارة السياحة و الصناعة التقليدية، في: <http://www.mta.gov.dz/> تاريخ الحمل 10. 01. 2014.

تمركزت غالبية المؤسسات في الصناعة التقليدية لإنتاج المواد في الفترة 2001-2008 حيث تراوحت نسبتها بين 54.27% سنة 2001 و 44.28% سنة 2008 من العدد الإجمالي لمؤسسات هذا القطاع، الصناعة التقليدية لإنتاج الخدمات بنسبة تراوحت بين 33.23% سنة 2001 و 39.56% سنة 2008 قبل أن تصل هذه النسبة 57.72% من مؤسسات هذا القطاع سنة 2009 متجاوزة بذلك نسبة المؤسسات الناشطة في الصناعة التقليدية لإنتاج المواد في الفترة 2009-2011، و أخيرا الصناعة التقليدية الفنية بنسبة تراوحت بين 12.48% سنة 2001 و 17.70% سنة 2011. و ذلك ما يبرزه الشكل البياني التالي:



2- توزيع أنشطة باقي الأشخاص الطبيعية حسب القطاع: إن الكيفية التي توزعت بها استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بين القطاعات الاقتصادية و فروعها المختلفة من قبل الأشخاص المعنوية و الأنشطة الحرفية لا تختلف عن ما هو مسجل لدى باقي الأشخاص الطبيعيين كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (114): تطور توزيع أنشطة الأشخاص الطبيعية في الجزائر حسب القطاع للفترة 2010-2014. (الوحدة: %)

القطاع	إنتاج صناعي	إنتاج حرفي	تجارة الجملة	تجارة التجزئة	خدمات	المجموع
2010	14.3	0.4	3.9	46.7	34.7	100
2011	14	0.4	3.7	42.5	39.4	100
2012	14.1	0.4	3.7	41.7	40.01	100
2013	14	0.4	3.7	41.70	40.20	100
2014	14.06	0.3	3.6	41.75	40.23	100

Source: Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2010, Avril 2011, op-cit, p 41.

- Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2013, 2014, op-cit, p 36 (الملحق رقم 25)

استحوذت تجارة التجزئة و الجملة على 44.78% من المؤسسات، ثم قطاع الخدمات بنسبة 40.10%، ثم الإنتاج الصناعي بنسبة 14%، و أخيرا قطاع الإنتاج الحرفي بنسبة 0.4%. و بالمقارنة بالتوزيع القطاعي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في بعض البلدان، توزعت هذه المؤسسات في تونس على القطاعات الاقتصادية مع نهاية 2011 على قطاع الصناعة العملية بنسبة 42,2%، ثم التجارة بنسبة 20,4%، فخدمات المؤسسات بنسبة 11,4%¹. و توزعت الصناعات العملية على أهم فروع هذا القطاع بنسبة 28% لصناعة النسيج و الملابس و 19,7% للصناعة الزراعية و الغذائية.² أما بالنسبة للمغرب و بحسب الإحصاء الاقتصادي الذي أعلنت نتائجه سنة 2004 فقد تركزت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

¹ الجمهورية التونسية، وزارة التنمية الجهوية و التخطيط، المعهد الوطني التونسي للقدرة التنافسية و الدراسات الكمية، دراسة حول واقع و آفاق الاقتصاد التونسي، جانفي 2013، ص 32. (راجع الملحق رقم 26).

² نفس المرجع، ص 33. (راجع الملحق رقم 27)

بشكل كبير في قطاع التجارة بنسبة قاربت 55%، قطاع الخدمات بنسبة فاقت 23%، ثم الصناعة بنسبة 10,48%¹. و تركزت مؤسسات القطاع الصناعي على أهم فروعها بما يفوق نصفها في فرعي الصناعة الغذائية و صناعة النسيج و الملابس². و في الصين توزعت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على القطاعات الاقتصادية بنهاية سنة 2007 بالكيفية التالية:

الجدول رقم (115): توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الصين على القطاعات الاقتصادية لسنة 2007.

القطاع	الصناعة	البناء	التجارة	النقل	الفندقة و الاطعام	مجالات أخرى	الاجمالي
النسبة (%)	23,3	13,3	33,3	11,7	13,3	5,1	100,0

Source : **Enterprises in Asia: Fostering Dynamism in SMEs, Key Indicators for Asia and the Pacific, Special Chapter, Asian Development Bank, 2009, p. 31**

- مشار اليه في: رابح حميدة، استراتيجيات و تجارب ترقية دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في دعم النمو و تحقيق التنمية المستدامة - دراسة مقارنة بين التجربة الجزائرية و التجربة الصينية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2011، ص 162.

لقد كان قطاع التجارة أكثر القطاعات جذبا للمؤسسات و بنسبة 33,3%، الصناعة 23,3%، قطاعا البناء و الفندقة و الإطعام بنسبة 13,3%، قطاع النقل بنسبة 11,7%، و حازت باقي القطاعات نسبة 5,1%. و هو توزيع متوازن إلى حد ما إذا ما قورن بالفروق الكبيرة المسجلة في التوزيع القطاعي للمؤسسات في تونس و المغرب و الجزائر. و الخلاصة فإنه بالنسبة للجزائر لا يمكن توقع توزيع قطاعي للاستثمارات يختلف عن ماهو مسجل في ظل انتهاج سياسة تخفيف ضريبي مبنية في معظم الحالات على التعميم، و إذا ما كان هناك تمايزا بين القطاعات يكون التعميم داخل فروع القطاع الواحد؛ و من ثم من الطبيعي أن تتسرب الاستثمارات إلى قطاع التجارة و الخدمات حيث ضعف درجة المخاطرة و سرعة دوران رأس المال و سهولة التهرب الضريبي، و تعرض عن القطاعات الإنتاجية حيث درجة المخاطرة مرتفعة و بطء دوران رأس المال، و أصبح هذا السلوك يمثل الاتجاه العام للاستثمار في الجزائر. كما يتضح ضعف التأثير الضريبي على التوجيه القطاعي للاستثمارات من خلال ثبات تركيبة الأهمية النسبية للقطاعات الاقتصادية و ثبات الأهمية النسبية لفروع كل قطاع كما أشرنا لذلك سابقا، على الرغم من محاولات توجيه الاستثمارات نحو القطاعات ذات الأهمية و الأولية في المرحلة الحالية، بخصها ببعض الحوافز الضريبية على غرار قطاعي الصناعة و الزراعة، الذين يعدان أساس إحداث التغييرات الهيكلية المطلوبة على الاقتصاد الوطني بما يتفق و متطلبات السياسة الاستثمارية الهادفة لتحقيق التنمية الاقتصادية.

الفرع الثاني: التوزيع الجغرافي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

إن ما يميز المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هو قدرتها على التواجد في مختلف مناطق الدولة الريفية و الحضرية، و قد كان الهدف من كثير من الحوافز الضريبية الممنوحة لهذه المؤسسات هو تحقيق التوازن في توزيع الاستثمارات بين المناطق المختلفة بهدف تحقيق تنمية متوازنة، لذا لا بد من الوقوف على الأثر الذي أحدثته السياسة الضريبية في هذا المجال.

أولا. توزيع استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (أشخاص معنوية) حسب المناطق: لقد توزعت

إستثمارات هذه المؤسسات على جهات الوطن بالكيفية المبينة في الجدول التالي:

¹ Maroc, Direction de la Statistique 2001-2002, Rapport n :1, Résultats Relatives Aux établissements économiques , Decembre 2004, p 48.(راجع الملحق رقم 28)

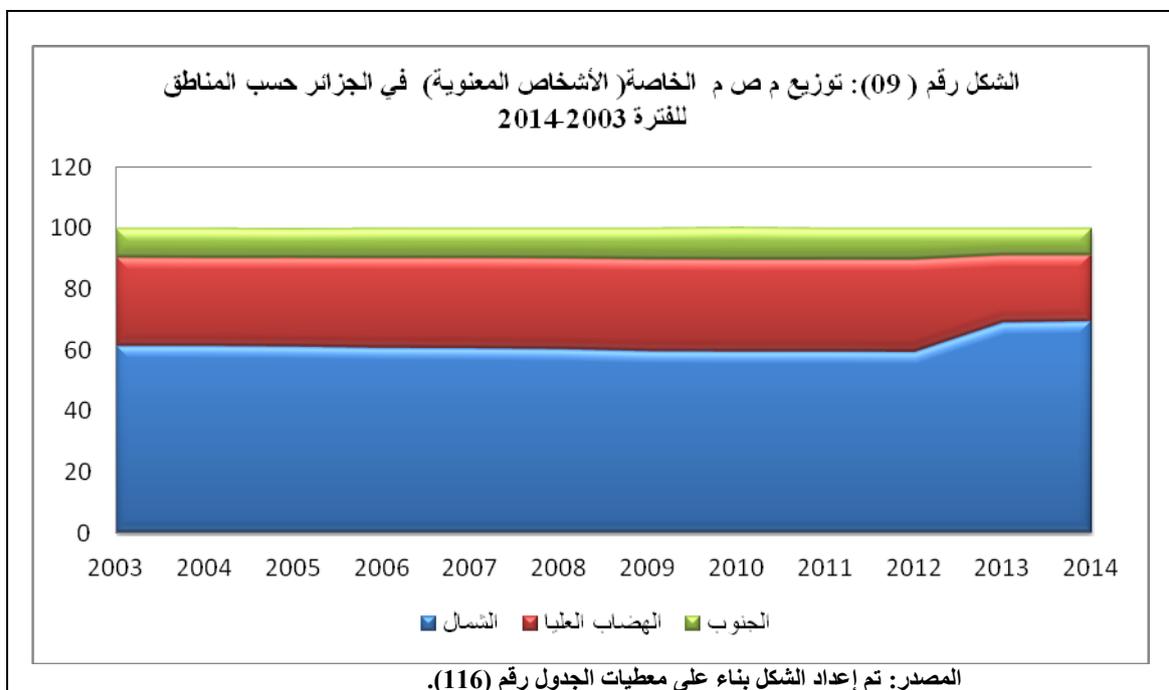
² ipid, p54-55.(راجع الملحق رقم 29)

الجدول رقم (116): توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (أشخاص معنوية) حسب المناطق في الجزائر للفترة 2003-2014. (الوحدة: %)

السنوات	الشمال	الهضاب العليا	الجنوب	المجموع	السنوات	الشمال	الهضاب العليا	الجنوب	المجموع
2003	61.24	29.19	9.56	100	2009	59.51	30.38	10.10	100
2004	61.22	29.08	9.69	100	2010	59.37	30.41	10.48	100
2005	61.00	29.31	9.53	100	2011	59.39	30.41	10.19	100
2006	60.59	29.67	9.72	100	2012	59.26	30.54	10.19	100
2007	60.46	29.82	9.71	100	2013	68.86	22.31	8.82	100
2008	60.20	29.98	9.81	100	2014	69.29	21.91	8.78	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015 (الملحق رقم 30).

بنهاية 2014 تركزت نسبة 69.29% من المؤسسات في منطقة الشمال، 21.91% في منطقة الهضاب العليا، بينما لم تعرف منطقة الجنوب تواجد أكثر من 8.78% من هذه المؤسسات، و الشكل البياني يوضح ذلك:



و هو ما يكشف التوزيع غير المتوازن لاستثمارات هذه المؤسسات بين المناطق المختلفة، ما يعني أن المعاملة الضريبية التفضيلية التي حُصت بها و لايات الجنوب لم تحدث التأثيرات المرغوبة في هيكل التوزيع الاقليمي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و قد يعود ذلك لعدم بلوغها المستوى الذي يغري المستثمرين على التوجه نحو هذه الولايات لما تعرفه من العقبات المعيقة للاستثمار بالمقارنة بولايات الشمال. كما أن تزامن منحها مع التحفيزات الممنوحة للمناطق الأخرى بما فيها المناطق الشمالية يقلل من قدرة تأثيرها على توجيه الاستثمار نحو هذه الولايات، دون أن نغفل التباين المسجل في الكثافة السكانية بين المناطق.

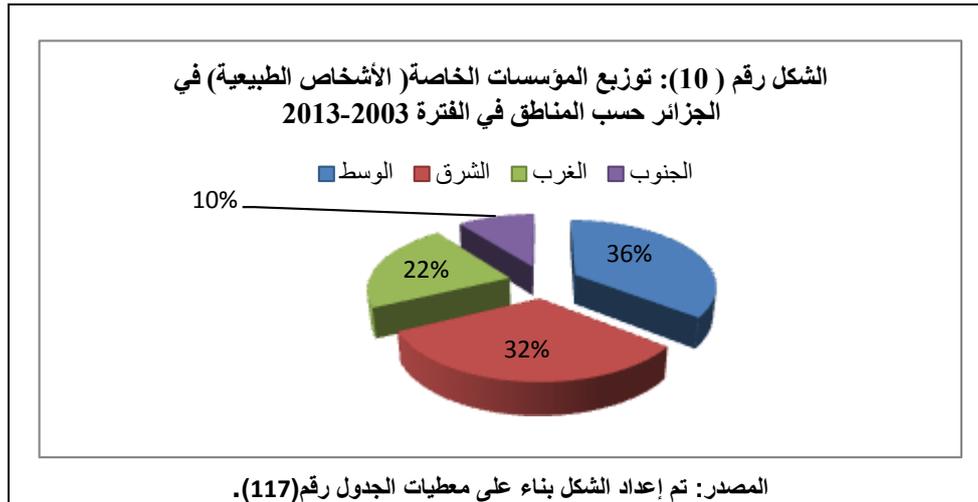
ثانيا. توزيع استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة (الأشخاص الطبيعية) حسب المناطق: بالرجوع إلى إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري نجد أن مؤسسات الأشخاص الطبيعية توزعت على مناطق الوطن بالصورة التالية:

الجدول رقم (117): توزيع الخاصة (أشخاص طبيعية) حسب المناطق في الجزائر للفترة 2003-2013.

القطاع	الوسط	الشرق	الغرب	الجنوب	المجموع
العدد	579.035	521.719	349.700	169.484	1.619.938
النسبة (%)	36	32	22	10	100

Source: ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2013, Avril 2014, op-cit, p 58-59.

إن غياب التوزيع المتوازن لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ذات الشخصية المعنوية ينسحب أيضا على الأشخاص الطبيعية التي تتركز في الوسط بمناطقه الشمالية و الغربية و الوسطى، مع تواضع نسبة تواجد هذه الاستثمارات في منطقة الجنوب إذ لم تتجاوز نسبة 10.3% من المسجلين في السجل التجاري، و ذلك ما يوضحه الشكل البياني التالي:



و بالمقارنة بتجارب بعض الدول الأخرى نجد أن تونس عرفت إلى غاية نهاية 2011 توزيعا اقليميا لمؤسساتها تميز بتركز أكثر من ثلثها في منطقة تونس الكبرى، إين تتوزع مؤسسات القطاع غير المهيأ بنسبة 35,5% في منطقة تونس الكبرى و 23,6% في الوسط الشرقي، و 13,4% في الشمال الشرقي. أما بخصوص القطاع المهيأ فتواجدت مؤسساته بدرجة أولى في منطقة تونس الكبرى بنسبة 45%، في الوسط الشرقي بنسبة 30,6%، و في الشمال الشرقي بنسبة 30,6%. و من ثم فإن ما يمكن استنتاجه هو التوزيع اللامتوازن للمؤسسات بغض النظر عن حجمها، و قد ارتبط هذا التوزيع بتوفر الضروريات و الحاجيات لباعثي المشاريع الإستثمارية مثل البنية التحتية، زيادة على محددات الاستثمار الأخرى و القرب الجغرافي لجميع المرافق، الأمر الذي أدى إلى تواجد 48,6% من المؤسسات في الشمال الشرقي بما في ذلك منطقة تونس الكبرى¹.

و في المغرب و بحسب نتائج الإحصاء المشار اليه سابقا، فقد تركزت 84% من المؤسسات في الوسط الحضري و 16% في الوسط الريفي. بالنسبة للوسط الحضري سجلت منطقة الدار البيضاء الكبرى تواجد 20% من المؤسسات المتواجدة بهذا الوسط، أما في الوسط الريفي فقد سجلت جهة سوس، ماسة، و درعة تواجد 20% من المؤسسات الناشطة في الوسط الريفي.² و في الصين تميز توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على الاقاليم بتواجد 72,5% في منطقة الساحل، و 16,7% بمنطقة الوسط، و 10% بمنطقة الغرب.³

¹ الجمهورية التونسية، وزارة التنمية الجهوية و التخطيط، المعهد الوطني التونسي للقدرة التنافسية و الدراسات الكمية، دراسة حول واقع و آفاق الاقتصاد التونسي، جانفي 2013، ص 34-36.

² Maroc, Direction de la Statistique 2001-2002, Rapport n :1, Résultats Relatives Aux établissements économiques, Decembre 2004, op-cit, p 33.

³ china international association of SME 2009.

- مشار إليه في: رابع حميدة، مرجع سابق، ص 197.

المبحث الثاني: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري.

إن الاهتمام بتوفير المناخ المناسب لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر من خلال سياستها الضريبية، كان يهدف إلى بناء اقتصاد قائم على النمو و التنوع، ليكون بديلا للاقتصاد الريعي المرتبط بقطاع المحروقات. لذلك لا يمكن الحكم على كفاءة هذه السياسة في تنمية هذه المنظومة من خلال التطور المسجل في تعدادها دون الوقوف على تطور مساهمتها في هذا الاقتصاد، و ذلك ما سوف نتناوله من خلال العنصرين التاليين:

- المطلب الأول: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تحقيق النمو و التنوع الاقتصادي ؛

- المطلب الثاني: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التأثير على النمو و التركيب الهيكلي للإيرادات الضريبية.

المطلب الأول: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تحقيق النمو و التنوع الاقتصادي .

استهدفت السياسة الضريبية تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو القطاعات الاقتصادية خارج المحروقات بهدف زيادة مساهمتها في النمو وتكوين القيمة المضافة خارج هذا القطاع، لذا سوف نتطرق إلى ما أسهمت به المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في هذا المجال و ذلك من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في نمو الناتج المحلي الخام و تكوين القيمة المضافة؛

- الفرع الثاني: تطور مساهمة المؤسسات ص م في التأثير على النمو و التركيب الهيكلي للواردات و الصادرات؛

- الفرع الثالث: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في إحداث مناصب الشغل.

الفرع الأول: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في نمو الناتج المحلي الخام و تكوين القيمة المضافة.

إن فعالية السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لابد أن تنعكس في تحسن مساهمة القطاعات الاقتصادية خارج المحروقات في الناتج المحلي الخام و إحداث التوازن في بنيته، و إرتفاع مساهمتها في تكوين القيمة المضافة:

أولا. تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في نمو الناتج المحلي الخام: يتوقف حجم هذه المساهمة على

التطور الذي عرفه الناتج المحلي خارج المحروقات و ما تشكله حصته ضمن إجمالي هذا الناتج:

1- تطور الناتج المحلي الخام خارج المحروقات: عرف تطور الناتج المحلي الخام خارج قطاع المحروقات في الجزائر

المسار التالي:

الجدول رقم (118): تطور الناتج المحلي الخام خارج المحروقات في الجزائر حسب الطابع القانوني للفترة 2000-2013. (الوحدة: مليار دج)

السنوات	القطاع العام		القطاع الخاص		المجموع	
	القيمة	النسبة (%)	القيمة	النسبة (%)	القيمة	النسبة (%)
2000	457,8	25,2	1.356,8	74,8	1.814,6	100
2001	481,5	23,6	1.560,2	76,4	2.041,7	100
2002	505,0	23,12	1.679,1	76,9	2.184,1	100
2003	550,6	22,9	1.884,2	77,4	2.343,8	100
2004	598,65	21,8	2.146,75	78,20	2.745,45	100
2005	651,0	21,59	2.364,5	78,41	3.015,50	100
2006	704,05	20,44	2.740,06	79,56	3.444,11	100
2007	749,86	19,20	3.153,77	80,80	3.903,63	100
2008	760,92	17,55	3.574,07	82,45	4.334,99	100
2009	816,80	16,41	4.162,02	83,59	4.978,82	100
2010	827,53	15,02	4.681,68	84,98	5.509,21	100
2011	923,34	15,23	5.137,46	84,77	6.060,8	100
2012	793,38	12,01	5.813,02	87,99	6.606,4	100
2013	893,24	11,7	6.741,19	88,3	7.634,43	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

تبرز معطيات الجدول التطور الذي عرفته مساهمة القطاع الخاص و المكون في الأساس من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات، مما يوحي بالتطور الذي تعرفه الأهمية النسبية لهذا القطاع. و تفيد التقديرات بأن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تساهم في الدول مرتفعة الدخل بحوالي 50% من إجمالي الناتج المحلي الخام في المتوسط،¹ في الدول النامية بمتوسط 33%، و تراوح متوسط المساهمة في الدول العربية بين 30% في الامارات و السعودية ، 35% في الجزائر، 40% في الأردن، 73% في تونس، 80% في مصر، و حوالي 99% في لبنان.²

2- تطور بنية الناتج المحلي الخام: مع التطور الذي عرفه الناتج المحلي الخام خارج قطاع المحروقات يبقى قطاع المحروقات في الجزائر يساهم بنسبة معتبرة في القيمة الإجمالية لهذا الناتج كما يوضحه الجدول التالي:

¹ صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد، 2013، ص 212.

² نفس المرجع، ص 218.

الجدول رقم(119): تطور بنية الناتج المحلي الخام في الجزائر للفترة 2002-2014.(الوحدة: %)

السنوات	المحروقات	الزراعة	الصناعة	بناء و أشغال عمومية	خدمات و تجارة	حقوق ورسوم	المجموع	مجموع خارج المحروقات
2002	32,55	9,19	7,18	9,03	33,72	8,32	100,0	67,45
2003	35,58	9,69	6,55	8,48	32,04	7,66	100,0	64,42
2004	37,94	9,18	6,05	8,29	31,36	7,19	100,0	62,06
2005	44,30	7,70	5,60	7,50	28,50	6,53	100,0	55,63
2006	45,60	7,50	5,20	7,90	27,90	5,77	100,0	54,37
2007	43,50	7,50	5,10	8,80	29,60	5,65	100,0	56,55
2008	45,30	6,40	4,70	8,70	29,50	5,46	100,0	54,66
2009	31,50	9,30	5,30	11,10	36,70	6,09	100,0	68,49
2010	34,70	8,40	5,00	10,49	35,40	6,13	100,0	65,33
2011	36,10	8,14	4,57	9,18	36,10	6,23	100,0	64,22
2012	32,87	8,97	4,59	9,33	37,07	7,14	100,0	67,10
2013	31,90	9,28	4,62	9,55	37,09	7,53	100,0	68,07
2014***	27,8	9,8	4,7	10,30	39,6	7,7	100,0	72,20

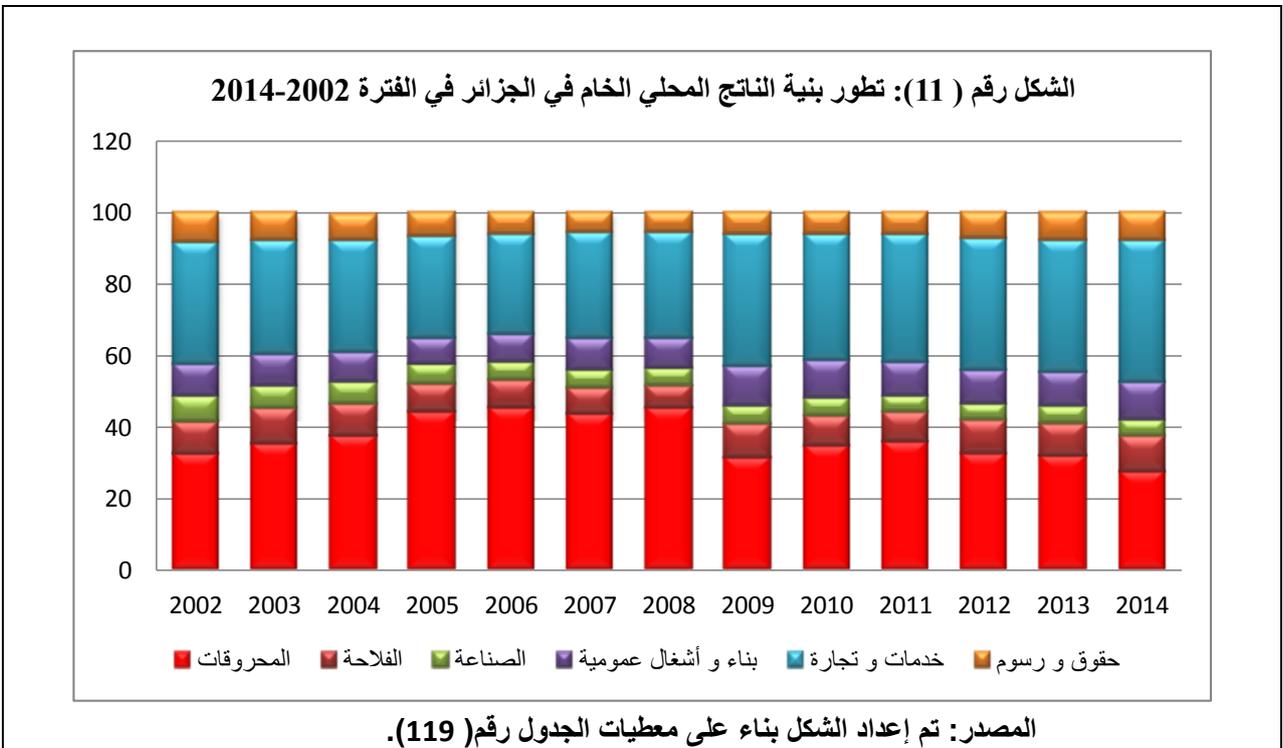
المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2013/640 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2012، ص 22.

- معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات للفترة 2000-2012. في: www.dgpp-mf.gov.dz

*** Algérie,Ministre des finances, La note de présentation du projet de la loi finances pour 2015, p 11.

- IMF , contry report N0 12/20 January 2012. .

تبرز معطيات الجدول استمرار استحواذ قطاعاعات المحروقات و التجارة و الخدمات على بنية الناتج المحلي الخام طيلة الفترة 2002-2014، و ذلك ما توضحه الوضعية المبينة في الشكل البياني التالي:



إن التطورات السابقة في الناتج المحلي الخام و بنيته تعكسها معدلات النمو التي تعرفها الجزائر، كما هو موضح:

الجدول رقم(120): معدلات النمو في الجزائر للفترة 2000-2014.(الوحدة: %)

السنوات	إ.ن. المحلي الخام	ن.م.خ.خ. الفلاحة	ن م خ خارج الفلاحة	ن.م.خ.خ. المحروقات	السنوات	إ.ن. المحلي الخام	ن.م.خ.خ. الفلاحة	ن م خ خارج الفلاحة	ن.م.خ.خ. المحروقات
2000	3.8	3.8	4.9	5.3	2008	2.4	2.9	8.3	6.7
2001	3.0	6.2	2.1	5.1	2009	1.6	0.3	8.0	9.6
2002	5.6	6.5	6.3	7.8	2010	3.6	3.5	6.5	6.3
2003	7.2	6.6	6.0	4.5	2011	2.6	2.0	5.3	6.1
2004	4.3	5.0	4.2	5.0	2012	3.3	3.0	7.1	7.1
2005	5.9	6.0	6.3	6.7	2013	3.0	2.3	5.8	6.4
2006	1.7	5.4	1.2	5.0	2014	3.8	3.8	5.4	5.1
2007	3.4	7.0	3.4	7.7	-	-	-	-	-

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2012. في: www.dgpp-mf.gov.dz

*** Algérie, Ministre des finances, La note de présentation du projet de la loi finances pour 2015, p 37.

- IMF , contry report N0 12/20 January 2012.

على الرغم من أهمية معدلات النمو المسجلة يبقى الاقتصاد الجزائري يعرف إختلالا في هيكلته القطاعية، كاشفا بذلك عجز السياسات المنتهجة لتنمية و توجيه الاستثمار في المشروعات الصغيرة و المتوسطة عن الحد من الإختلالات الهيكلية بين القطاعات الاقتصادية، و هو السياق العام الذي يطبع السياسة الاستثمارية في الجزائر بما في ذلك البرامج الاستثمارية العمومية التي استهلكت الأموال الضخمة و لكنها لم تخلص الاقتصاد الجزائري من الإختلال البنوي الذي يعرفه، بل ساهمت في تطوير الإختلالات الهيكلية بين القطاعات الإنتاجية و قطاع رأس المال الاجتماعي نتيجة النمو غير المتوازن بين قطاعات و فروع الاقتصاد الوطني من جهة، وتزايد الإختلالات القطاعية و ضعف الارتباط و التكامل بين الفروع الإنتاجية من جهة اخرى¹ و قد يعود ضعف الحوافز الضريبية الموجهة للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة في تقويض هذه الإختلالات لعدم استنادها إلى دراسات اقتصادية علمية.

¹ صالح صالح، تأثير البرامج الاستثمارية العامة على النمو الاقتصادي و الاندماج القطاعي بين النظرية الكينزية و استراتيجية النمو غير المتوازن، في مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 13 لسنة 2013، ص 31-32.

ثانيا. تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تكوين القيمة المضافة: إن تنمية و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا بد أن يترجم في تطور القيمة المضافة من جهة، و تطور مساهمة القطاعات الاقتصادية خارج المحروقات في تكوينها من جهة أخرى.

1- تطور نمو القيمة المضافة: عرفت تطورات القيمة المضافة خارج قطاع المحروقات في الجزائر المسار التالي:

الجدول رقم (121): تطور القيمة المضافة خارج المحروقات في الجزائر حسب الطابع القانوني للفترة 2001-2014. (الوحدة: مليار دج)

	القطاع الخاص		القطاع العام		المجموع
	النسبة (%)	القيمة	النسبة (%)	القيمة	
2001	15,43	1.473,74	84,57	1.742,73	100
2002	15,32	1.585,3	84,68	1.872,1	100
2003	14,90	1.784,49	85,10	2.096,97	100
2004	14,47	2.038,84	85,53	2.383,72	100
2005	13,82	2.299,89	86,17	2.668,93	100
2006	12,51	2.634,46	87,49	3.011,26	100
2007	12,35	2.986,07	87,65	3.406,94	100
2008	10,73	3.383,57	89,27	3.790,42	100
2009	9,85	3.954,5	90,15	4.386,53	100
2010	7,11	4.450,76	92,89	4.791,32	100
2011	9,74	4.895,64	90,26	5.424,15	100
*2012	14,9	5.825,6	85,10	6.847,10	100
*2013	14,00	6.743,4	86,00	7.840,83	100
*2014	14,59	7.340,0	85,41	8.593,48	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، و 23 الصادرة في الفترة 2003-2013. - * نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013، ص 17. - * نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014، ص 17.

تظهر معطيات الجدول إرتفاع حصة القطاع الخاص و من ثم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تكوين القيمة المضافة خارج قطاع المحروقات.

2- تطور بنية القيمة المضافة: بالرجوع إلى تركيبة القطاعات التي تساهم في تكوين القيمة المضافة في الجزائر نجد أنها أخذت الكيفية التالية:

أ)- تطور بنية القيمة المضافة حسب القطاع القانوني و النشاط: توزعت مساهمة القطاع العام و القطاع الخاص في تكوين القيمة المضافة خارج المحروقات بالكيفية التالية:

الجدول رقم (122): تركيبة القيمة المضافة خارج قطاع المحروقات في الجزائر حسب القطاع القانوني لأهم النشاطات للفترة 2001-2014. (الوحدة: %)

التجارة	صناعات الجلود	الصناعة الغذائية	الفندقة و الإطعام	خدمات المؤسسات	النقل و المواصلات	ب. و أشغال عمومية	الفلاحة		
93,88	76,11	69,33	87,48	72,61	73,50	69,12	99,61	الخاص	2001
6,12	23,89	30,67	12,52	27,39	26,50	30,88	0,39	العام	
93,43	82,63	71,41	86,58	71,45	74,30	71,17	99,69	الخاص	2002
6,57	17,37	28,59	13,42	28,55	25,70	28,83	0,31	العام	
93,19	82,11	74,96	86,81	72,03	74,01	70,85	99,75	الخاص	2003
6,81	17,89	25,04	13,19	27,97	25,99	29,15	0,24	العام	
93,43	83,20	78,41	87	71,13	69,27	78,12	99,84	الخاص	2004
6,56	16,8	21,58	13	28,86	30,72	21,87	0,16	العام	
94,17	84,77	82,15	87,44	80,03	72,13	79,81	99,51	الخاص	2005
5,83	15,23	17,85	12,56	19,97	27,87	20,19	0,49	العام	
94,11	86,38	83,07	88,03	80,15	77,98	80,22	99,59	الخاص	2006
5,89	13,62	19,93	11,97	19,85	22,02	19,78	0,41	العام	
93,25	87,93	84,12	88,07	78,92	79,19	80,94	99,55	الخاص	2007
6,74	12,6	15,87	11,92	21,07	20,81	19,05	0,45	العام	
93,28	86,94	85,23	88,70	74,05	81,10	86,67	99,50	الخاص	2008
6,72	13,06	14,77	11,30	25,95	18,90	13,33	0,50	العام	
93,58	88,33	86,14	89,90	78,78	81,41	87,10	99,85	الخاص	2009
6,42	11,67	13,86	10,10	21,22	18,59	12,90	0,15	العام	
94,10	88,42	86,03	88,61	79,15	81,58	98,73	99,70	الخاص	2010
5,90	11,58	1,96	11,39	20,85	18,42	1,27	0,30	العام	
94,07	90,04	86,17	88,61	79,58	81,97	86,41	99,34	الخاص	2011
5,93	9,96	13,83	11,39	20,42	18,03	13,59	0,66	العام	
94,18	89,39	87,25	83,45	79,6	80,45	87,36	99,31	الخاص	*2012
5,82	10,61	12,75	16,55	20,40	19,55	12,64	0,69	العام	
94,07	89,56	87,29	84,02	80,65	83,81	86,07	99,09	الخاص	*2013
5,93	10,44	12,71	15,98	19,35	16,19	13,93	0,91	العام	
94,50	89,18	87,39	82,27	72,57	83,52	83,14	99,25	الخاص	*2014
5,50	10,82	12,61	17,73	27,43	16,48	16,86	0,75	العام	

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23 و 24 الصادرة في الفترة 2003-

2013. * نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013، ص 15-16.

- * نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014، ص 17.

تظهر معطيات الجدول المساهمة الكبيرة للقطاع الخاص في تكوين القيمة المضافة خارج قطاع المحروقات مع ثبات

تركيبتها، لكن تبقى أهمية هذه المساهمة متوقفة على حصة القيمة المضافة خارج المحروقات من إجمالي القيمة المضافة كما

يوضحه الجدول التالي:

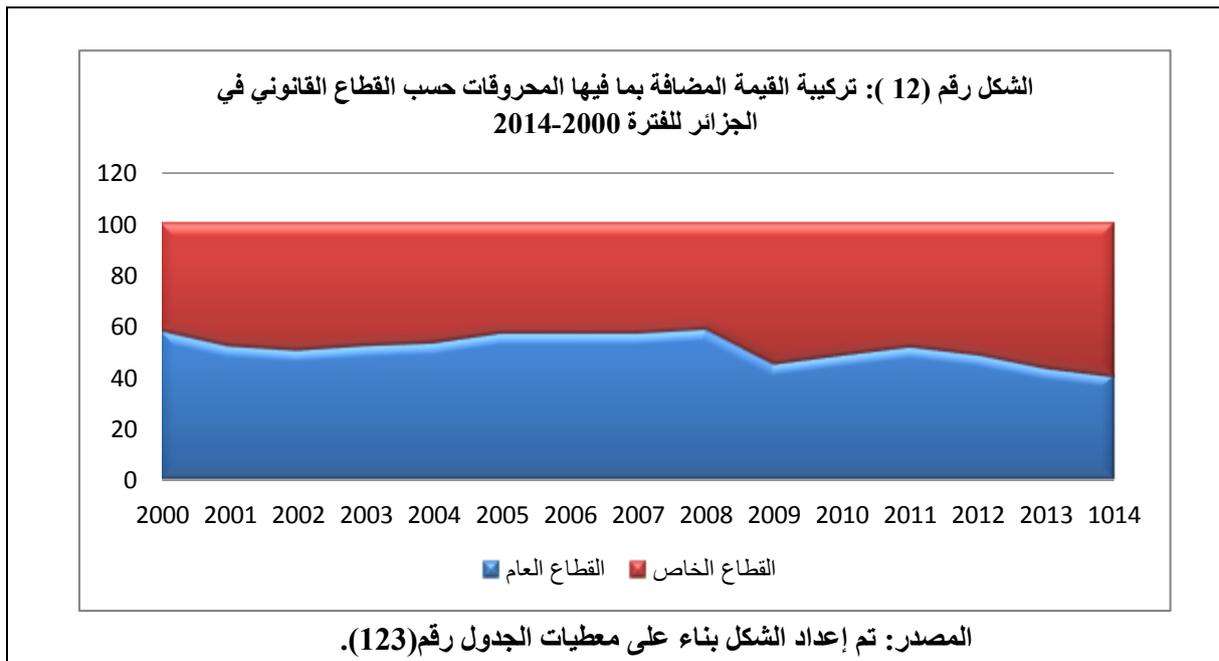
الجدول رقم (123) : تركيبة القيمة المضافة في الجزائر بما فيها المحروقات بحسب القطاع القانوني في الفترة 2000-2014 (الوحدة : %)

السنة	القطاع العام	القطاع الخاص	المجموع	السنة	القطاع العام	القطاع الخاص	المجموع
2000	58,3	41,7	100	2008	58,8	41,2	100
2001	52,4	47,6	100	2009	45,4	54,6	100
2002	50,7	49,3	100	2010	48,8	51,2	100
2003	52,5	47,5	100	2011	52,0	48,0	100
2004	53,5	46,5	100	2012	48,9	51,1	100
2005	57,3	42,7	100	2013	43,7	56,3	100
2006	57,3	42,7	100	2014	40,5	59,5	100
2007	57,3	42,7	100	-	-	-	-

المصدر : الجزائر، نشره الديوان الوطني للإحصاء رقم 2012/609 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2011.

- الجزائر، نشره الديوان الوطني للإحصاء رقم 2013/640 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2012 - الجزائر، نشره الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013 - الجزائر، نشره الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014.

على الرغم من التطور المسجل في حصة القطاع الخاص في بنية القيمة المضافة الإجمالية تبقى حصة القطاع العام مرتفعة كما يوضحه الشكل البياني:



تميزت وتيرة تطور مساهمة القطاع الخاص و من ثم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة خلال هذه الفترة بالإرتفاع في بعض السنوات و التراجع في سنوات أخرى ما طبعها بعدم الاستقرار، لكن يبقى للقطاع العام مساهمة معتبرة في تكوين القيمة المضافة.

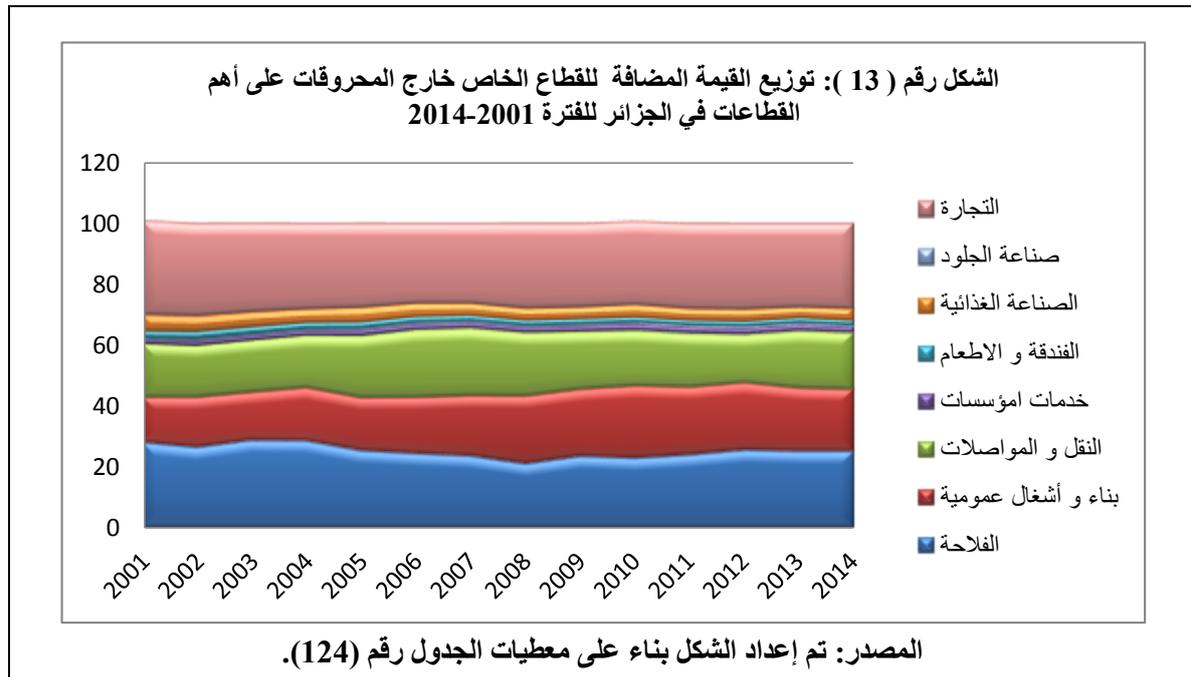
ب)- تطور بنية القيمة المضافة للقطاع الخاص خارج المحروقات حسب القطاعات الاقتصادية: توزعت مساهمة القطاع الخاص في تكوين القيمة المضافة خارج المحروقات على أهم القطاعات كما يلي:

الجدول رقم (124): توزيع القيمة المضافة المحققة من طرف القطاع الخاص خارج المحروقات في الجزائر في أهم القطاعات للفترة 2001-2014 (الوحدة: %)

الجموع	التجارة	صناعة الجلود	الصناعة الغذائية	الفندقة و الإطعام	خدمات المؤسسات	النقل و المواصلات	بناء و أشغال عمومية	الفلاحة	
100	30,49	0,11	5,37	2,95	1,46	17,62	15,03	27,85	2001
100	30,00	0,13	5,08	3,02	1,83	17,07	16,60	26,23	2002
100	28,83	0,11	4,95	2,88	1,74	17,10	15,92	28,51	2003
100	27,82	0,11	4,58	2,64	1,76	17,12	17,57	28,35	2004
100	27,35	0,10	4,94	2,65	2,02	20,23	17,53	25,16	2005
100	26,02	0,08	4,60	2,51	1,95	22,0	18,57	24,24	2006
100	26,01	0,06	4,28	2,38	1,89	22,01	19,86	23,47	2007
100	27,66	0,06	4,13	2,39	1,84	20,70	22,28	20,93	2008
100	27,25	0,06	4,08	2,40	1,96	18,82	22,02	23,39	2009
100	27,05	0,05	4,42	2,28	2,18	18,11	23,77	22,74	2010
100	27,75	0,05	4,08	2,20	2,24	17,58	22,28	23,81	2011
100	27,93	0,04	4,17	2,26	2,21	15,84	22,15	25,37	2012
100	27,22	0,03	3,85	2,26	2,15	18,71	20,80	24,95	2013
100	27,78	0,03	4,10	2,21	2,02	18,45	20,42	24,96	2014

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، و 23 الصادرة في الفترة 2003-2013. - الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 109/2015 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014، ص 17. (راجع الملحق رقم 31).

و يمكن توضيح هذه البنية من خلال الشكل البياني التالي:



تظهر معطيات الجدول و الشكل البياني أن الزيادة الحاصلة في القيمة المضافة تعود في معظمها إلى قطاع التجارة ثم الفلاحة، فالبنا و الأشغال العمومية. و تبقى مساهمة قطاع الصناعة الغذائية تعرف ضعفا كبيرا مثل ما هو شأن باقي القطاعات. و لكن رغم التطور المسجل في مساهمة القطاع في تكوين القيمة المضافة خارج المحروقات، تبقى حصة قطاع

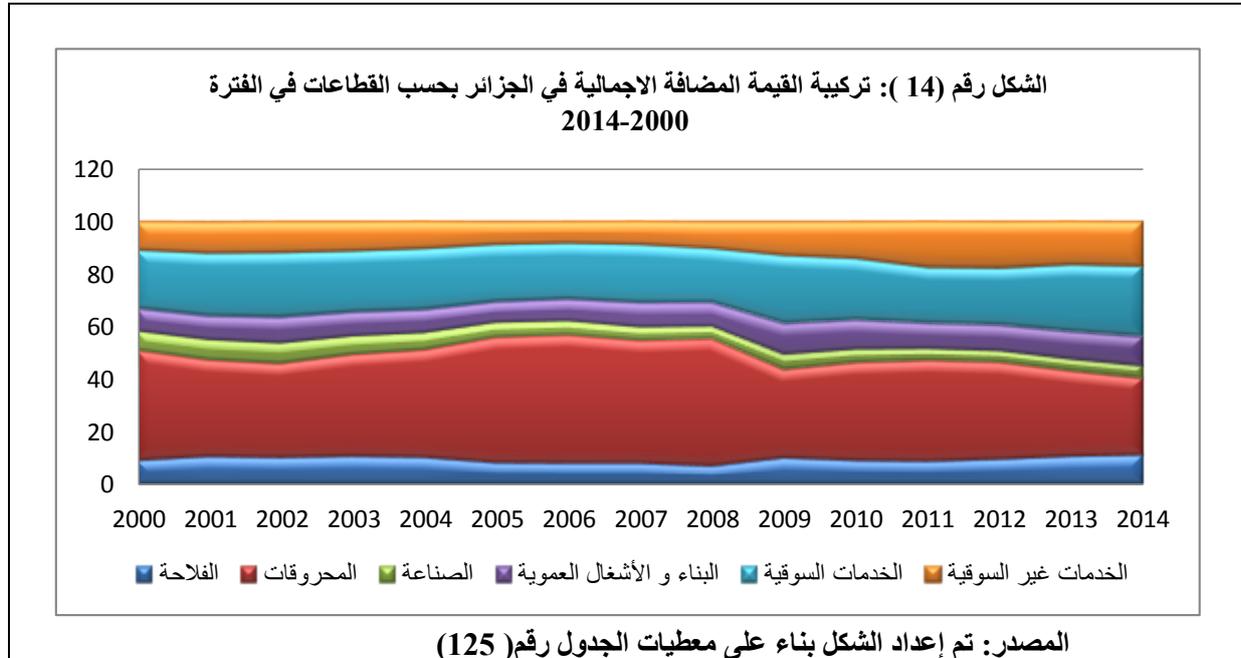
المحروقات تمثل نسبة كبيرة بالمقارنة بمساهمة القطاعات الأخرى في القيمة المضافة داخل المحروقات كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (125): تركيبة القيمة المضافة الإجمالية في الجزائر بحسب القطاعات في الفترة 2000-2014 (الوحدة : %)

المجموع	الخدمات غير السوقية	الخدمات السوقية	بناء و أشغال عمومية	الصناعة	المحروقات	الفلاحة	
100	11,0	21,9	8,7	7,5	41,9	9,0	2000
100	12,0	23,5	9,1	8,0	36,7	10,5	2001
100	12,0	24,2	9,9	8,1	35,7	10,1	2002
100	11,4	22,9	9,2	7,3	38,6	10,6	2003
100	10,6	22,9	8,9	6,8	40,7	10,2	2004
100	8,9	21,5	8,0	5,9	47,4	8,2	2005
100	8,5	21,0	8,4	5,6	48,5	8,0	2006
100	9,1	21,8	9,4	5,4	46,4	8,0	2007
100	10,3	20,3	9,2	5,0	48,1	7,0	2008
100	12,9	25,4	11,8	6,2	33,6	10,01	2009
100	14,1	23,0	11,2	5,5	37,2	9,0	2010
100	17,5	20,9	9,8	4,9	38,3	8,7	2011
100	17,7	21,3	9,9	4,8	36,8	9,5	2012
100	16,5	25,0	10,6	5,0	32,4	10,6	2013
100	16,9	26,3	11,2	5,2	29,2	11,1	2014

المصدر : - الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2012/609 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2011. - الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2012-2000. - الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013. - الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014.

يمكن توضيح هذه البنية بصورة أفضل من خلال الشكل البياني التالي:



لم تعرف بنية القيمة المضافة تغيرات مهمة في الأهمية النسبية للقطاعات المساهمة في تكوينها، حيث تكاد تكون ثابتة طيلة الفترة 2000-2014، و يبقى قطاع المحروقات المساهم الأكبر في تكوينها؛ ما يعني قصور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار و توجيهه نحو القطاعات خارج المحروقات لاسيما قطاعي الفلاحة و الصناعة، ليبقى الاقتصاد الجزائري مدفوعا من الخارج و تطبعه الازدواجية و ليس التنوع.

و المحصلة فإن تركيبة كل من الناتج المحلي الخام و القيمة المضافة تظهر سوء تخصيص الموارد الاستثمارية خارج قطاع المحروقات، و تكريس الأهمية النسبية للقطاعات التجارية و الخدمية سيما قطاع النقل على حساب القطاعات الإنتاجية لاسيما قطاعي الصناعة و الزراعة، كونهما من الاستثمارات طويلة الأجل و ذات العائد المنخفض في بداية حياتها الإنتاجية؛ ما يعني قصور السياسة الضريبية المنتهجة في تحقيق التخصيص المتوازن للاستثمارات بين القطاعات الاقتصادية، و من ثم القصور في إحداث التغييرات المرغوبة في هيكل الاقتصاد الوطني في الوقت الحالي، و التي تتطلب توجيه الاستثمارات نحو القطاعات الإنتاجية لتمكينها من النمو بوتيرة أسرع من القطاعات الخدمية و المحروقات، و التي تشير الوقائع و التوقعات إلى استمرار هيمنتها على مكونات الناتج المحلي الخام و القيمة المضافة.

للإشارة فإنه في دول منظمة التعاون و التنمية 50% من القيمة المضافة هي من إسهام الصناعة المعملية، و في الدول الأوروبية تساهم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بـ 57% في القيمة المضافة، و في المغرب تقدر حصة القطاع الخاص بـ 29% من القيمة المضافة، و في مصر يساهم القطاع الخاص بـ 80% من القيمة المضافة¹، في حين تراوحت مساهمة المؤسسات ص م الصينية في القيمة المضافة بين 50,1% و 41,5% بين سنتي 2001 و 2009.²

الفرع الثاني: تطور مساهمة المؤسسات ص م في التأثير على النمو و التركيب الهيكلي للواردات و الصادرات.

من أبرز المؤشرات الدالة على فعالية السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هو الرفع من حصة الصادرات خارج قطاع المحروقات، و الحد من الإرتفاع الكبير الذي تعرفه واردات الجزائر من العالم الخارجي. أولا. تطور قيمة و بنية الصادرات: لقد راهنت الجزائر على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بشكل كبير قصد تنمية الصادرات خارج قطاع المحروقات، غير أن ما تحقق من دور لهذه المؤسسات في هذا المجال هو:

1- تطور قيمة الصادرات: تجلت حصيلة الصادرات الجزائرية خارج المحروقات في السنوات الأخيرة فيما يلي:

الجدول رقم (126): تطور قيمة صادرات الجزائر خارج المحروقات للفترة 2003-2014 (الوحدة: مليون دولار امريكي)

2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	
2.810	2.165	2.187	2.062	1.526	1.047	1.937	1.332	1.184	907	789	671	القيمة
29,79	1 -	6,06	35,12	24,72	45,9 -	45,42	12,5	30,54	69,21	10,97	-	التطور(%)

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، و 23

الصادرة في الفترة 2003-2013. - وزارة المالية، المديرية العامة للجمارك، www.douane.gov.dz/2014

¹ Nations Unies, Commission économique pour l'Afrique, Bureau pour l'Afrique du Nord, Les PME acteurs du développement durable, en Afrique du Nord, 2008, p 7.

² - Yang Yao ,Business Environment for SME Development in China Creating A Conducive Legal &Regulatory Framework for Small and Medium Enterprise Development in Russia a Policy Dialogue Workshop, St. Petersburg, Russia September 14-16, 2003.

- مشار إليه في: رايح حميدة، مرجع سابق، ص 174. china association of SME 2009.

على الرغم من التطور الذي عرفته الصادرات خارج المحروقات و التي زادت بنسبة 318% بين سنتي 2003 و 2014 لكنها تبقى قيمتها ضعيفة و هامشية بشكل كبير بالمقارنة بصادرات المحروقات.

2- تطور بنية الصادرات: بعد كل التداير الضريبية التي تم اتخاذها لصالح تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة قصد النهوض بقطاع الصادرات خارج المحروقات تبقى الصادرات الجزائرية تعرف البنية التالية:

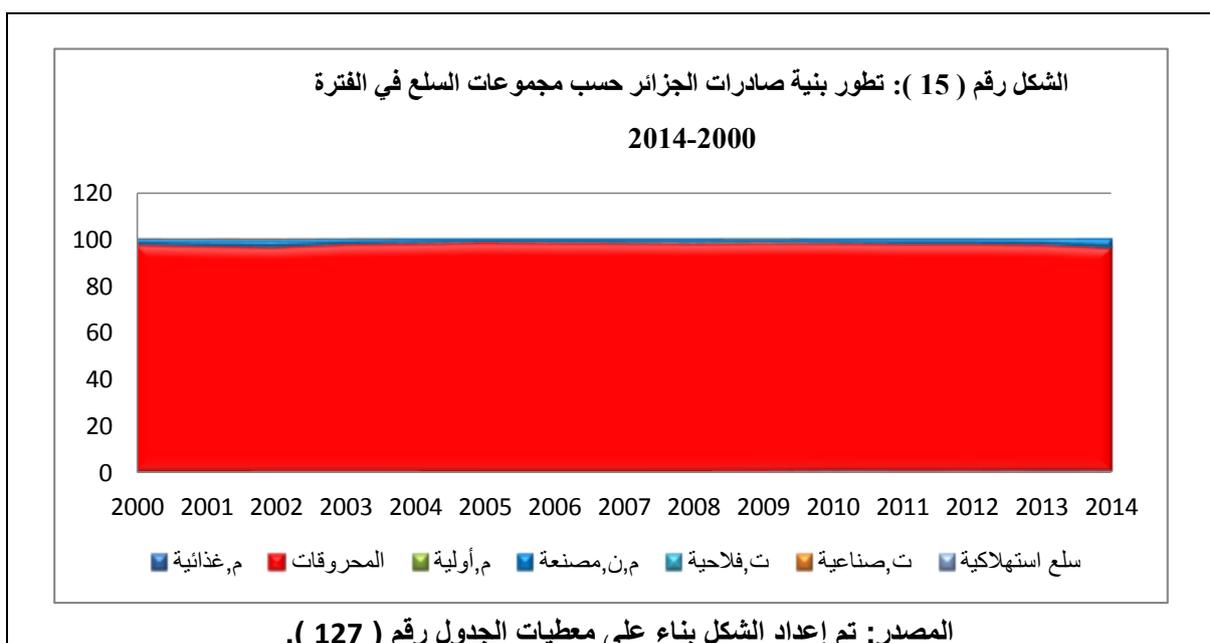
الجدول رقم(127):تطور بنية صادرات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014(الوحدة:%)

المجموع	سلع استهلاكية	ت. صناعية	ت. فلاحية	م. ن. مصنعة	م. أولية	المحروقات	م. غذائية	
100,0	0,05	0,21	0,05	2,11	0,20	97,22	0,14	2000
100,0	0,06	0,23	0,11	2,63	0,19	96,61	0,15	2001
100,0	0,14	0,27	0,11	2,93	0,27	96,10	0,19	2002
100,0	0,14	0,12	0,00	2,06	0,20	97,27	0,20	2003
100,0	0,04	0,15	0,00	1,87	0,28	97,56	0,18	2004
100,0	0,04	0,08	0,00	1,41	0,29	98,04	0,14	2005
100,0	0,08	0,08	0,00	1,51	0,36	97,84	0,13	2006
100,0	0,06	0,08	0,00	1,64	0,28	97,80	0,14	2007
100,0	0,04	0,08	0,00	1,75	0,42	97,55	0,15	2008
100,0	0,11	0,09	0,00	1,52	0,37	97,65	0,25	2009
100,0	0,05	0,05	0,00	1,83	0,16	97,35	0,56	2010
100,0	0,02	0,04	0,00	2,15	0,22	97,08	0,48	2011
100,0	0,02	0,04	0,00	2,12	0,23	97,13	0,43	2012
100,0	0,02	0,04	0,00	2,44	0,16	96,71	0,60	2013
100,0	0,02	0,02	0,00	3,73	0,18	95,54	0,51	2014

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014 في: www.dgpp-mf.gov.dz

- وزارة المالية، المديرية العامة للجمارك، في: 2014 www.douane.gov.dz (الملحق رقم 32).

و تتجلى التطورات التي عرفت هذه البنية بصورة أوضح من خلال الشكل البياني التالي:



تظهر بنية الصادرات استحواذ صادرات المحروقات على الصادرات الجزائرية و ضعف مساهمة الصادرات خارج المحروقات، و من ثم ضعف مساهمة قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الصادرات الجزائرية كما هو موضح أدناه:

الجدول رقم(128): نسبة مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الصادرات الجزائرية للفترة 2002-2014 (%)

2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	
95,54	96,71	97,34	97,08	97,35	97,65	97,55	97,8	97,84	98,04	97,56	97,27	96,10	96,6	97,22	المحروقات
4,46	3,29	2,66	2,92	2,65	2,35	2,45	2,2	2,16	1,96	2,44	2,73	3,9	3,39	2,78	خ.المحروقات (م ص م)

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

- وزارة المالية، المديرية العامة للحمارك، 2014 في: www.douane.gov.dz

بحسب معطيات الجدول، فإن حصة الصادرات خارج المحروقات من الصادرات الإجمالية هي في المتوسط في حدود 2% و هو ما يكشف المساهمة الضعيفة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في هذا المجال بالمقارنة بما هو مسجل في بعض الدول، ففي المغرب تساهم هذه المؤسسات بنسبة 27% من الصادرات، و في اليابان تجاوزت 50% منذ تسعينيات القرن الماضي¹، و في الصين تراوحت بين 62,3% و 68,3% في الفترة 2002-2009². كما أن ضعف مساهمة هذه المؤسسات لم يقتصر فقط على هامشية حصتها من القيمة الإجمالية للصادرات الجزائرية بل امتد إلى نوعية المنتجات المصدرة³ من قبلها و التي يتمثل أهمها في الزيوت و المواد المستخرجة من تقطير الزيت، و نفايات الحديد و النحاس، التمور، و المياه المعدنية و غيرها من المنتجات التي لا تشكل نوعيتها و قيمتها بدائلا للواردات، و لن تسهم في تخفيض قيمة الواردات التي تعرف ارتفاعا سنويا.

ثانيا. تطور قيمة و بنية الواردات: إن توجه السلوك الاستثماري للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة نحو القطاع التجاري على وجه التحديد رفع من مساهمتها بشكل ملحوظ في الواردات على نقيض الصادرات:

1- تطور قيمة الواردات: تعرف واردات الجزائر ارتفاعا كبيرا و بصفة مستمرة كما تبرزه معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (129): تطور قيمة واردات الجزائر للفترة 2000-2014 (الوحدة: مليون دولار امريكي)

السنوات	قيمة الواردات	التطور السنوي(%)	السنوات	قيمة الواردات	التطور السنوي(%)
2000	9.173	-	2008	39.479	42,88
2001	9.940	8,36	2009	39.294	0.47 -
2002	12.009	20,81	2010	40.473	3
2003	13.534	12,70	2011	47.247	16,74
2004	18.308	35,27	2012	50.376	6,62
2005	20.357	11,19	2013	54.852	8,89
2006	21.456	5,40	2014	58.330	6,34
2007	27.631	28,78	-	-	-

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014 في: www.dgpp-mf.gov.dz

- وزارة المالية، المديرية العامة للحمارك 2014 في: www.douane.gov.dz

¹ Nations Unies, Commission économique pour l'Afrique, Bureau pour l'Afrique du Nord, Les PME acteurs du développement durable, en Afrique du Nord, 2008, p 7.

² رابع حميدة، مرجع سابق، ص 179.

³ راجع نوعية هذه المنتجات و قيمتها في الفترة 2000-2014 في الملحق رقم(33).

ارتفعت قيمة واردات الجزائر بين سنتي 2000 و 2014 بنسبة قاربت 536%، كما وصلت نسبة التطور إلى مستويات قياسية في سنوات 2002، 2004، 2007، و 2008. و تعود غالبية هذه الواردات للقطاع الخاص، و بالتالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة كما تبينه معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (130) : توزيع المستوردين في الجزائر بحسب القطاع القانوني في الفترة 2004-2014 (الوحدة: مليون دولار أمريكي)

السنة	متعاملو القطاع العام		متعاملو القطاع الخاص		القيمة الكلية	
	العدد	القيمة (%)	العدد	القيمة (%)	القيمة	النسبة (%)
2004	827	4.740	27.536	13.459	18.199	74
2005	1.021	4.746	28.752	15.298	20.044	76,32
2006	1.831	4.784	25.302	16.221	21.005	77,22
2007	1.609	7.002	21.732	20.390	27.439	74,31
2008	1.508	10.576	23.901	28.580	39.156	72,99
2009	1.316	8.119	18.153	30.984	39.103	79,24
2010	1.365	9.749	18.921	30.463	40.212	75,76
2011	1.378	11.618	19.056	34.835	46.453	74,99
2012	1.336	11.830	19.056	34.971	46.801	77,93
2013	1.462	20.640	19.543	34.212	54.852	62,37
2014	1.855	20.383	21.056	37.947	58.330	65,06

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

تؤكد معطيات الجدول تزايد سيطرة القطاع الخاص على الاستيراد بنسبة تراوحت بين 74% و ما يقارب 80%، أمام تراجع حصة القطاع العام التي لم تتجاوز 37.63% في أحسن الحالات.

2- تطور بنية الواردات: تتمثل تركيبة فاتورة الاستيراد في الجزائر في المنتجات التالية:

الجدول رقم (131): تطور بنية واردات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014(الوحدة: %)

السنة	م. غذائية	م. طاقة	م. أولية	م. ن. مصنعة	ت. فلاحية	ت. صناعية	سلع استهلاكية	المجموع
2000	26,32	1,40	4,66	18,04	0,92	33,44	15,18	100,0
2001	24,09	1,40	4,80	18,83	1,56	34,55	14,74	100,0
2002	22,82	1,21	4,68	19,46	1,23	36,84	13,77	100,0
2003	19,79	0,84	5,09	21,11	0,95	36,61	15,60	100,0
2004	19,65	0,94	4,28	19,91	0,94	38,99	15,28	100,0
2005	17,62	1,04	3,69	20,08	0,78	41,52	15,26	100,0
2006	17,71	1,14	3,93	22,99	0,45	39,74	14,03	100,0
2007	17,94	1,17	4,79	25,71	0,53	30,88	18,97	100,0
2008	19,79	1,50	3,53	25,36	0,44	33,16	16,20	100,0
2009	14,92	1,40	3,05	25,87	0,59	38,53	15,64	100,0
2010	14,97	2,36	3,48	24,95	0,78	38,98	14,42	100,0
2011	21,00	2,36	3,79	22,56	0,82	33,81	15,65	100,0
2012	17,91	9,83	3,65	21,10	0,65	27,00	19,84	100,0
2013	17,46	7,91	3,34	20,46	0,92	29,48	20,41	100,0
2014	18,87	4,89	3,23	21,84	1,13	32,41	17,63	100,0

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

- وزارة المالية، المديرية العامة للجمارك، 2014 في: www.douane.gov.dz (الملحق رقم 34).

تظهر معطيات الجدول استمرار الاعتماد الكبير للاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي في تأمين الحاجات الاساسية و الضرورية للسوق المحلية، ما يكشف عجز الجهاز الإنتاجي المحلي على تأمين هذه الحاجيات على الرغم من الجهود المبذولة لتطويره لا سيما من خلال السياسة الضريبية. و المحصلة تؤكد بنية صادرات و واردات الجزائر:

(أ) - **تبعية الاقتصاد الجزائري للاقتصاديات الخارجية:** لذلك يبقى الإقلاع الاقتصادي موجه بالدرجة الأولى إلى الخارج من خلال الصادرات النفطية، كما أنه منبعث من الخارج من خلال الارتفاع المتواصل في الواردات في ظل تواصل عدم قدرة الاقتصاد الجزائري على إيجاد بدائل محلية لها؛

(ب) - **ارتباط الصادرات بقطاع المحروقات:** إذ يستمر الاعتماد المطلق للصادرات الجزائرية على قطاع المحروقات، حيث لا تقل نسبة هذا الاعتماد في المتوسط عن 98%، و إذا ما انخفضت عن هذه النسبة فعادة ما يرجع ذلك إلى انخفاض أسعار النفط و ليس بسبب إرتفاع صادرات القطاعات الأخرى غير النفطية.

(ج) - **هامشية الصادرات خارج قطاع المحروقات:** و ترتبط هذه الهامشية باستمرار تواضع نسبة مساهمة القطاعات الأخرى في الصادرات على مدار السنوات و في نوعية المنتجات المصدرة؛

(د) - **ارتفاع الواردات:** إذ يسجل الارتفاع الكبير و المستمر للواردات مع ثبات مساهمة المجموعات السلعية في هيكلها، و إذا ما انخفضت مثل ما حدث في سنة 2015 فإن ذلك يعود للقيود المفروضة على الاستيراد و تداعيات تراجع أسعار النفط؛ إن الوقائع السابقة لم تحدث التغييرات المرغوبة على هيكله الصادرات والواردات، كما أنه في ظل هذا الواقع تشير التوقعات إلى أن الصادرات خارج المحروقات لن تتجاوز 2.5%، و 3% بالنسبة لسنتي 2015، و 2016 على التوالي من إجمالي الصادرات الجزائرية.¹ و قد بلغ الاختلال الكبير الذي تعرفه الصادرات الجزائرية باعتمادها الدائم على المحروقات مستوى من الخطورة على الأمن الوطني و الاقتصادي للبلاد، في ظل تزايد الاعتماد على العالم الخارجي في تأمين الحاجيات الغذائية و الأساسية، و هي مؤشرات على إستمرار الاختلالات الهيكلية للإقتصاد الوطني.² و يحدث هذا في ظل ما أقرته السياسة الضريبية في الجزائر من حوافز ضريبية لصالح الصادرات خارج المحروقات و العناية الخاصة التي حظيت بها المؤسسات المصدرة أو تلك التي تنتج بدائلا للواردات.

¹ IMF, contry report N0 14/32 February 2014, p 33. In : www.imf.org.

² صالح صالح، تأثير البرامج الاستثمارية العامة على النمو الاقتصادي و الاندماج القطاعي بين النظرية الكينزية و استراتيجيات النمو غير المتوازن، مرجع سابق، ص 27-28.

الفرع الثالث: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في إحداث مناصب الشغل.

إن الكثير من التدابير الضريبية التي تم منحها للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة كانت تهدف للرفع من مساهمتها في استحداث مناصب الشغل، لذا لا بد من الوقوف على حصيلة هذه المؤسسات في هذا المجال:
أولا. تطور مناصب الشغل المحدثة: إن تطور استحداث المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا بد أن يرافقه تطورا في مناصب الشغل المحدثة من قبل هذه المؤسسات:

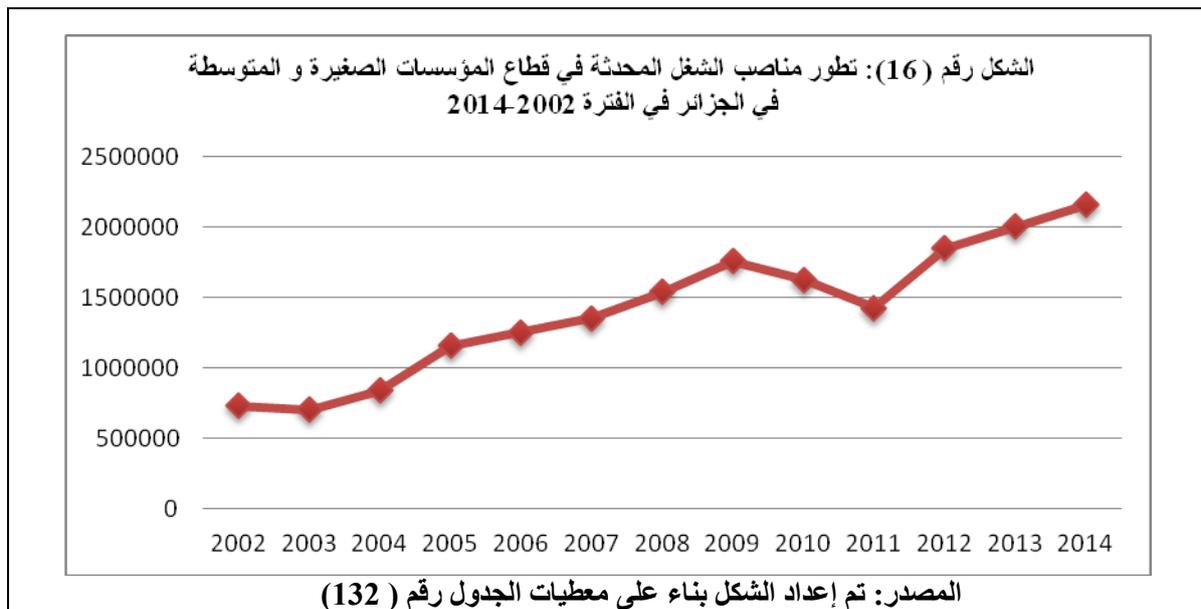
1- السياق العام لتطور مناصب الشغل المحدثة: عرفت حصيلة مناصب الشغل المحدثة في الجزائر من قبل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التطورات التالية:

الجدول رقم(132): تطور مناصب الشغل المحدثة في قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2002 – 2014.

السنوات	م ص م الخاصة	م ص م العامة	الاجموع	السنوات	م ص م الخاصة	م ص م العامة	الاجموع
2002	609.578	74.763	731.082	2009	1.363.444	51.635	1.756.964
2003	630.236	74.764	705.000	2010	1.577.030	48.656	1.625.686
2004	766.678	71.826	838.504	2011	1.676.111	48.086	1.424.197
2005	1.081.573	76.283	1.157.856	2012	1.800.742	47.375	1.848.117
2006	1.190.986	61.661	1.252.647	2013	1.953.636	48.256	2.001.892
2007	1.298.253	57.146	1.355.399	2014	2.110.665	46.567	2.157.232
2008	1.487.423	52.786	1.540.209	-	-	-	-

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24 و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

ارتفع عدد مناصب الشغل المحدثة من قبل هذه المؤسسات من 731.082 سنة 2002 إلى 2.157.232 بنهاية 2014 مسجلة بذلك تطورا بمعدل 195% ساهمت فيه المؤسسات الخاصة بشكل كبير، بينما عرفت مساهمة المؤسسات العامة تراجعاً في إحداث مناصب الشغل بمعدل (- 37,71%)، و مرد ذلك التراجع المسجل في تعداد هذه المؤسسات بفعل الخوصصة و التصفية، و عرف هذا التطور المسار المبين في الشكل البياني التالي:



2- تطور مساهمة المؤسسة في إحداث مناصب الشغل: تتوقف فعالية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الحد من البطالة على قدرتها على إحداث مناصب الشغل من جهة، و على التطور الايجابي لمساهمة المؤسسة الواحدة في إحداث هذه المناصب من جهة أخرى. وقد عرف متوسط مساهمة المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في هذا المجال التطورات التالية:

الجدول رقم(133): تطور مساهمة المؤسسة الواحدة في مناصب الشغل المحدث في قطاع م ص م في الجزائر في الفترة 2002-2014.

تطور عدد المؤسسات	تطور عدد العمال	تطور مساهمة المؤسسة الواحدة في التشغيل
261.853	731.082	2,79
288.587	705.000	2,44
312.959	838.504	2,68
342.788	1.157.856	3,38
376.767	1.252.647	3,32
410.959	1.355.399	3,30
509.526	1.504.209	2,95
625.069	1.756.964	2,81
619.072	1.625.686	2,62
659.309	1.724.197	2,61
711.832	1.848.117	2,60
777.816	2.001.892	2,57
852.053	2.157.232	2,53

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 24 و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

تراوحت مساهمة المؤسسة الواحدة في توفير مناصب الشغل بين 2,79 عامل سنة 2002 إلى 2,53 في نهاية 2014، و هو يدل على أن النسيج المؤسساتي في الجزائر هو عبارة عن مؤسسات مصغرة بالدرجة الأولى، كما يكشف المساهمة البسيطة للمؤسسة في إحداث مناصب الشغل في ظل إرتفاع كلفة إنشاء منصب العمل في الجزائر، فحسب تصريحات الوزير الأول الجزائري يكلف الدعم الجبائي الذي تمنحه الدولة للمؤسسات الوطنية في إطار ترقية الاستثمار و الشغل الخزينة العمومية 450 مليار دينار سنويا.

ثانيا. تطور الأهمية النسبية لمساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل: قد لا تكون هناك دلالة لعدد مناصب الشغل المحدث من قبل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ما لم تحدد نسبة هذه المساهمة من العدد الإجمالي للعمالة المشغلة، و مقارنتها بما تعرفه مساهمة هذا النوع من المؤسسات في التشغيل في الدول الأخرى و انعكاس ذلك على انخفاض معدلات البطالة:

1- تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل: عرفت نسبة مساهمة هذه المؤسسات من إجمالي العمالة المشغلة في الجزائر التطورات التالية:

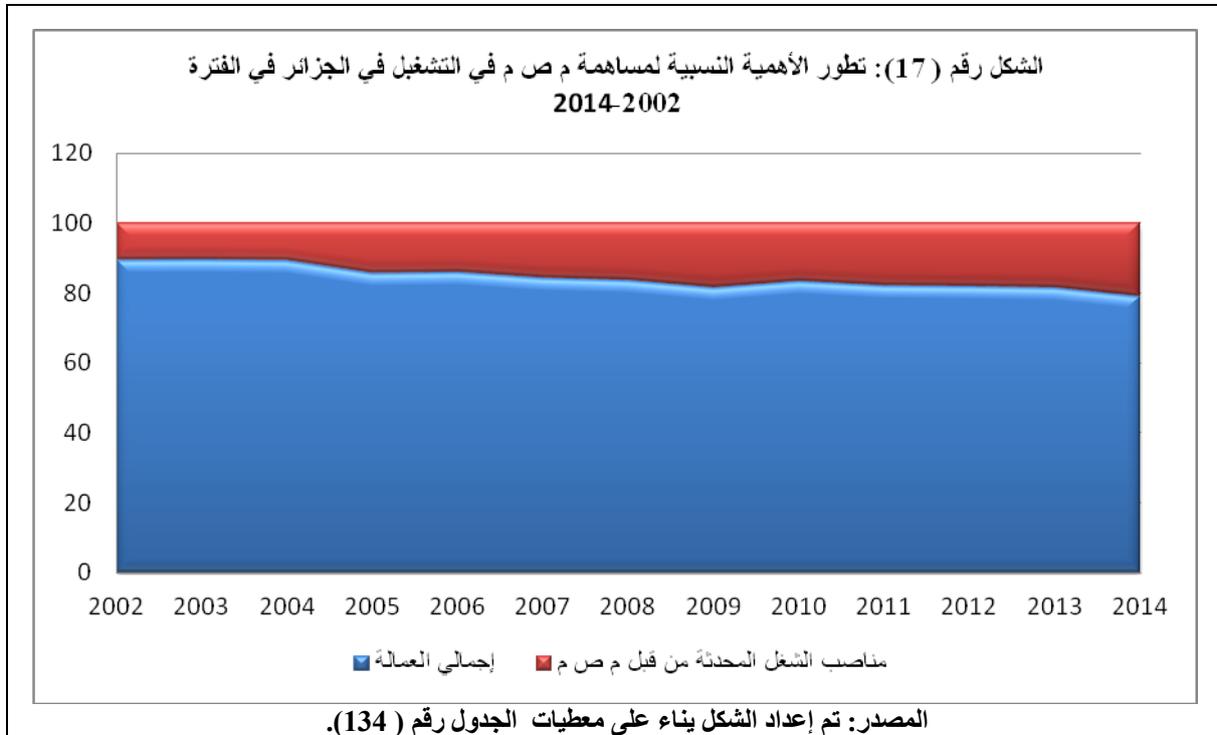
الجدول رقم(134): تطور الأهمية النسبية لمساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل في الجزائر للفترة 2002-2014.

السنوات	تطور العمالة النشطة (1000 عامل)	تطور العمالة المشغلة (1000 عامل)	تطور مناصب الشغل المحدثة من قبل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة	
			النسبة من العمالة المشغلة(%)	العدد (عامل)
2002	9.303	6.890	10,61	731.082
2003	8.779	6.696	10,53	705.000
2004	9.471	7.799	10,75	838.504
2005	9.493	8.045	14,39	1.157.856
2006	10.110	8.869	14,12	1.252.647
2007	9.969	8.594	15,77	1.355.399
2008	10.315	9.146	16,44	1.504.209
2009	10.544	9.472	18,54	1.756.964
2010	10.812	9.736	16,70	1.625.686
2011	10.662	9.599	17,96	1.724.197
2012	11.423	10.170	18,17	1.848.117
2013	11.964	10.788	18,55	2.001.892
2014	11.435	10.239	21,06	2.157.232

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: نشرات احصائيات المؤسسات ص م رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

- Algérie.ONS, Collections Statistiques N° 173, Enquête Emploi auprès des Ménages2011, ,Juillet 2012,p25.
- Algérie,ONS, Direction technique chargée des statistiques de la population et de L'emploi, Activite, 2013.

و يمكن لهذه المعطيات أن تكون أكثر دلالة عند عرضها من خلال الشكل البياني التالي:



تظهر المعطيات أنه بنهاية 2014 بلغت مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل في الجزائر نسبة 21,06%، و مع أن مصداقية هذه النسبة مرتبطة بمصداقية معطيات التشغيل في الجزائر التي تحتاج إلى مراجعة بسبب

تداخل و تعدد برامج و آليات التشغيل، ما أدى إلى تضارب الأرقام حول التشغيل بين مختلف التقارير، و أكثر ما يعاب على هذه الأرقام أنها لا تعتمد على الوظائف الفعلية المتحققة بقدر ما تعتمد على التقديرات الأولية للهيئات الرسمية، كما أنها لا تميز في تقدير منصب الشغل بين العمل الدائم و العمل الجزئي المؤقت الذي لا يرتبط بنشاط إنتاجي حقيقي أو خدمة حقيقية، بقدر ما يتعلق بإحتواء الاضطرابات الإجتماعية¹.

ومع ذلك تبقى النسبة ضعيفة بالمقارنة بما تعرفه الدول الأخرى، فالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تساهم في التشغيل في دول الاتحاد الأوروبي بنسبة تصل إلى 66%، في المغرب بأكثر من 50%²، و في دول منظمة التعاون والتنمية توظف 66% من عاملي القطاع الرسمي و 62% من العمالة في قطاع الصناعات التحويلية و 66% في كل القطاعات الاقتصادية³. أما في الصين فقد تراوحت بين 44,76% و 51,49% بين سنتي 2003 و 2007⁴.

2- تطور معدلات البطالة: مع أن النسبة المسجلة في الجزائر لمساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل تبدو ضعيفة، عرفت معدلات البطالة إنخفاضاً كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(135): تطور معدل البطالة في الجزائر في الفترة 2000 – 2015 (الوحدة: %)

السنوات	00	01	02	03	04	05	06	207	08	09	10	11	12	13	14	15
المعدل الوطني	29.5	27.3	25.7	23.7	17.7	15.3	12.3	11.8	11.3	10.2	10,0	10,0	11,0	9,8	10,6	11,2
المعدل لدى الشباب	-	-	-	-	32,4	31,1	24,3	27,4	23,8	21,3	21,5	22,4	27,5	24,8	25,2	29,9

المصدر: تم إعداد الجدول اعتماداً على: - تقارير بنك الجزائر الصادرة في الفترة 2000-2014.

- Algérie,ONS, Direction technique chargée des statistiques de la population et de L'emploi, Activite ,Emploi et chomage AU 4^{ème} trimestre 2013, p 11.

- Algérie,ONS, Direction technique chargée des statistiques de la population et de L'emploi, Activite ,Emploi et chomage en septembre 2014, p 12.

إذا كان المعدل الوطني للبطالة يعرف انخفاضا سنويا وصل إلى مستوى مقبول بالمقارنة بما هو مسجل في كثير من البلدان و إن بدأ يعرف ارتفاعا بداية من سنة 2015، فإن معدل البطالة لدى الشباب يعرف مستويات مرتفعة رغم أنها الفئة المستهدفة بالتشغيل من خلال السياسة الضريبية المنتهجة في الجزائر لترقية الاستثمار و الشغل عبر المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

و بالمقارنة مع تونس و المغرب فقد عرفت معدلات البطالة بهما في نفس الفترة الوضعية التالية:

الجدول رقم(136): تطور معدل البطالة في تونس و المغرب في الفترة 2000 – 2015 (الوحدة: %)

السنوات	00	01	02	03	04	05	06	207	08	09	10	11	12	13	14	15
المغرب	29.5	27.3	25.7	23.7	17.7	15.3	12.3	11.8	11.3	10.2	10,0	10,0	11,0	9,8	9,1	8,7
تونس	15.7	15.1	14.3	14.5	14.2	14.2	12.5	12.4	12.4	13.3	13	18.9	16.7	15.7	15.3	15.3

المصدر: - تونس، المعهد الوطني للإحصاء، المسوح الوطنية حول السكان و التشغيل في www.ins.nat.tn - المغرب، وزارة الاقتصاد

و المالية في www.finances.gov.ma - صندوق النقد الدولي، تقرير افاق الاقتصاد العالمي، افريل 2015، ص 63.

¹ صالح صالح، تأثير البرامج الاستثمارية العامة على النمو الاقتصادي و الاندماج القطاعي بين النظرية الكينزية و استراتيجيات النمو غير المتوازن، مرجع سابق، ص 28.

² Nations Unies, Commission économique pour l'Afrique, Bureau pour l'Afrique du Nord, Les PME acteurs du développement durable, en Afrique du Nord, 2008, p 7.

³ صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد، 2013، مرجع سابق، ص 212.

⁴ - مشار إليه في: رابع حميدة، مرجع سابق، ص 189. National Bureau of Statistics of china, china Statistical yearbook, 2008.

المطلب الثاني: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التأثير على النمو و التركيب الهيكلي للإيرادات الضريبية. يقتضي توظيف السياسة الضريبية لتنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر أن يكون تعظيم الحصيلة الضريبية ضمن أولوياته، لأن زيادة و توسع المشروعات الاستثمارية لا بد أن يترجم في زيادة و توسع الأوعية الضريبية، و من ثم إرتفاع حصيلة الجباية العادية و انخفاض تبعية الحصيلة الضريبية للجباية البترولية، لذا سوف نتطرق إلى ما تحقق من ذلك من خلال العناصر التالية:

- الفرع الأول: العلاقة بين النظام الضريبي ودرجة التطور الاقتصادي؛

- الفرع الثاني : تطور الإيرادات الضريبية في الجزائر؛

- الفرع الثالث: تطور بنية الإيرادات الضريبية و علاقتها بهيكل الاقتصاد الجزائري.

الفرع الأول: العلاقة بين النظام الضريبي ودرجة التطور الاقتصادي.

يتأثر الهيكل الضريبي بالعديد من المحددات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية، و لكن يبقى للمحددات الاقتصادية ومستويات التنمية التي حققتها الدولة التأثير الأكبر، حيث هناك ارتباط وثيق بين المقدرة الضريبية للدولة و الإنتاجية الاقتصادية لها،¹ فالضريبة تقوم على العناصر الاقتصادية التي تشكل أوعيتها، الأمر الذي يجعل طبيعة و أهمية هذه العناصر هي المحدد الأساسي لأشكال و حدود الاقتطاعات الضريبية الممكنة، وهذا يرتبط بنجاح التنمية الاقتصادية في مضاعفة المادة الخاضعة للضريبة وتنوع مصادرها. و الحديث عن الهيكل الضريبي ينصرف عادة إلى تحديد حصة كل من الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة في الحصيلة الضريبية، لذا فإن من أبرز العوامل الاقتصادية المؤثرة على تشكيل الهيكل الضريبي هي بنية الهيكل الاقتصادي للدولة و درجة نموه.²

أولاً. بنية الهيكل الاقتصادي: تختلف الاقتصاديات عادة من حيث القطاعات التي تعتمد عليها ودرجة نمو كل قطاع. والقطاعات التي تهيمن مساهمتها في الناتج المحلي الخام و القيمة المضافة و القدرة على التوظيف هي التي تشكل ملامح الحصيلة الضريبية، فالاقتصاديات النفطية مثلا تعرف هياكلها الضريبية هيمنة الجباية البترولية كونه القطاع المحرك للاقتصاد، بينما تتميز الاقتصاديات المتطورة بالمساهمة المتوازنة للقطاعات الاقتصادية في الحصيلة الضريبية؛ الأمر الذي يجعل هناك اختلاف في ملامح كل من الهيكل الضريبي لدولة متقدمة و أخرى نامية:

1- ملامح الهياكل الضريبية للدول المتقدمة: ينعكس ارتفاع الناتج المحلي في هذه الدول نتيجة مساهمة كل القطاعات الاقتصادية في تكوينه في تنوع الأنشطة الاقتصادية، تطور المؤسسات المالية و المصرفية و قدرتها على تعبئة المدخرات، و على هياكلها الضريبية و يطبعها بالخصائص التالية:

(أ)- ارتفاع مستوى الاقتطاع الضريبي: ما يجعل الحصيلة الضريبية أهم مصادر الإيرادات العامة؛

(ب)- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في بنية الحصيلة الضريبية: بسبب ارتفاع مستويات المداخيل وتعدد مصادرها و كفاءة المؤسسات الاقتصادية؛

¹ Maurice Lauré, Traité de politique Fiscal, PUF, p 186-189.

- عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، مرجع سابق، ص 15.

² عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 147-153.

ج- مرونة الحصيلة الضريبية: فأى زيادة في الناتج المحلي الخام تؤدي إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية نتيجة ارتفاع مستويات الدخل وتعدد الأنشطة الاقتصادية و كفاءة الإدارة الضريبية.

2- ملامح الهياكل الضريبية للدول النامية : إن هيمنة قطاعات الموارد الطبيعية النفطية و غير النفطية أو القطاع الزراعي و التجارة الخارجية على اقتصاديات الدول النامية تطبع هياكلها الضريبية بالخصائص التالية :

أ- ضعف الحصيلة الضريبية: بسبب ضعف فرص الاقتطاع الضريبي نتيجة تواضع حجم الدخل الوطني ومداحيل الأفراد و المؤسسات، و تواضع حجم النشاط الاقتصادي وعدم تنوعه؛

ب- سيادة الضرائب على التجارة الخارجية: لإعتمادها على الصادرات من المواد الأولية كالنفط، و الواردات من العالم الخارجي؛

ج- عدم مرونة الحصيلة الضريبية: حيث لا تعكس الزيادة الحاصلة فيها الزيادة الحاصلة في الناتج المحلي الخام نتيجة ضعف كفاءة الجهاز الانتاجي و انخفاض مستويات الدخل¹ و ضعف الإدارة الضريبية.

ثانيا. مستوى النمو الاقتصادي: نظرا لدور مستوى النمو الاقتصادي للدولة في تحديد معالم هيكلها الضريبي ومردوده المالي، صنف البعض الهياكل الضريبية بناء على درجة التقدم الاقتصادي إلى هياكل الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة اقتصاديا، هياكل الأنظمة الضريبية في الدول النامية، هياكل الأنظمة الضريبية في الدول المصنعة حديثا، و هياكل الأنظمة الضريبية في الدول المتحولة². فدرجة النمو الاقتصادي التي تعرفها الدولة تنعكس حتما على هيكلها الضريبي وعلى الأهمية النسبية لحصيلة كل ضريبة من الضرائب المكونة له، و قد شغل هذا الموضوع بال الكثير من الكتاب و كان موضوع العديد من الدراسات منها³:

1- دراسة هنريكس Hinricks: توصلت هذه الدراسة في محاولتها لإثبات العلاقة الاحتمالية بين النظام الضريبي ومستوى النمو الاقتصادي إلى أن الهياكل الضريبية تعرف المراحل التالية:

أ- في المراحل الأولى للتنمية الاقتصادية حيث المجتمعات التقليدية: يتسم النظام الضريبي بهيمنة الضرائب المباشرة التقليدية على بنية حصيلته، لا سيما الضريبة على الرؤوس والضرائب على الأملاك؛

ب- مع عمليات التحديث و التطوير التي يعرفها المجتمع: تتراجع حصيلة الضرائب المباشرة التقليدية فاسحة المجال لتزايد الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب غير المباشرة من الأوعية المحلية، ونتيجة ازدهار قطاع التجارة الخارجية تزداد الأهمية النسبية للضرائب الجمركية و هي الأخرى تعد ضريبة غير مباشرة⁴. و بصفة عامة تتميز هذه المرحلة بزيادة حصة الضرائب غير المباشرة في الحصيلة الضريبية عاكسة بذلك تحول الاقتصاد من الصفة العينية إلى الصفة النقدية، و زيادة الإنتاج المحلي من السلع و الخدمات كنتيجة لعملية التنمية الاقتصادية؛

¹ محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 19، العدد 2، 2003، ص 267.

² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 154.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)، مرجع سابق، ص 37.

⁴ نفس المرجع، ص 38.

ج- مع تواصل التنمية الاقتصادية و تحقيقها لمستويات عالية من التقدم الاقتصادي و الاجتماعي: يتغير الهيكل الضريبي، حيث تعرف مكوناته بروز ضرائب مباشرة غير تقليدية مثل الضرائب على الأرباح التجارية و الصناعية و الضرائب على دخل الاستثمار بشكل عام، وتكون حصيلتها منخفضة نسبيا في البداية مقارنة بحصيلة الضرائب على التجارة الخارجية والضرائب على الاستهلاك المحلي، غير أنه في المراحل المتقدمة من التنمية الاقتصادية تزداد الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة بوجه عام و الضرائب المباشرة غير التقليدية بوجه خاص. و بالتالي يتميز النظام الضريبي في هذه المرحلة بميمنة الضرائب المباشرة على الهيكل الضريبي وتزايد أهميتها النسبية مقارنة بالضرائب غير المباشرة¹ عاكسة بذلك درجات التطور التي عرفها اقتصاد الدولة.

2- دراسة مسجريف Musgrave : توصل هو الآخر مثل هنريكس إلى أن المراحل المتقدمة للنمو الاقتصادي تخلق فرص أكبر أمام الحكومات في اختيار نظم ضريبية بديلة مقارنة بالفرص المتاحة لها في المراحل الأولى للنمو حيث تكون محدودة للغاية. و المستخلص من هذه الدراسة هو أن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية يرتبط عكسيا مع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي. ما يعني أن الدول المتقدمة التي حققت مستويات عالية من النمو الاقتصادي سيرتفع فيها نصيب الفرد من الدخل القومي، وترتفع فيها مساهمة القطاعات الإنتاجية والقطاع الصناعي خصوصا في هيكل الاقتصاد؛ الأمر الذي سينعكس على هيكل النظام الضريبي باستحواد الضرائب المباشرة على الحصة الغالبة من حصيلته و خاصة الضرائب على الدخل و العكس صحيح، في المقابل تستحوذ الضرائب غير المباشرة و خصوصا الرسوم الجمركية على نسبة مرتفعة في الهياكل الضريبية للدول النامية لتميزها بانخفاض مستويات النمو و انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي².

3- دراسة جودود Good : انتهت هذه الدراسة أيضا إلى أن الضرائب غير المباشرة تشكل نسبة عالية في الهياكل الضريبية للدول النامية التي شملتها الدراسة، بينما تشكل نسبة منخفضة في الهياكل الضريبية للدول المتقدمة صناعيا، وتلخصت نتائجها فيما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (137): مصادر الإيرادات الحكومية في مجموعة مختلفة من الدول والأهمية النسبية لكل مصدر سنة 1980 (الوحدة: %).

البيان	ضرائب الدخل و الأرباح	ضرائب السلع والخدمات.	ضرائب التجارة الخارجية المحلية	حصيلة السنوات الاجتماعية	عوائد أخرى
دول صناعية متقدمة (20 دولة)	33.3	26	3.7	24	9
دول شبه صناعية (15 دولة)	25.3	30.6	14.5	13	7.1
دول متوسطة الدخل (55 دولة)	23.7	23.1	28.9	4.1	14.9
دول أقل نموا	21	21.7	41.6	1.6	13

المصدر: سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة -الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص41.

- Good ,Government in developing countries, the Booking institution, Washington, D.C.1984,p9

والمسجل هو تزايد حصة الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية بتزايد درجة النمو الاقتصادي و العكس بالنسبة للضرائب غير المباشرة، و بخصوص الهياكل الضريبية للدول النامية فكانت كما يلي :

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، مرجع سابق، ص 39.

² نفس المرجع، ص 40.

الجدول رقم (138) : الهيكل الضريبي في مجموعة مختلفة من الدول النامية (الوحدة: %).

البيان	دول ترتفع فيها معدلات الضريبة	دول معدلات الضريبة فيها متوسطة	دول تنخفض فيها معدلات الضريبة
نسبة الحصيلة الضريبية الى اجمالي الناتج القومي	25.7	15.39	8.79
ضرائب الدخل والأرباح.	9.62	3.76	1.95
ضرائب الملكية.	0.33	0.24	0.22
ضرائب السلع والخدمات.	13.72	9.9	0.72
ضرائب أخرى.	1.15	0.99	0.73
حصيلة الضمان الاجتماعي.	0.78	0.5	0.14
الحصيلة الضريبية الكلية.	100	100	100
ضرائب الدخل والأرباح.	37.43	24.43	22.18
ضرائب الملكية.	1.28	1.56	2.50
ضرائب السلع والخدمات.	53.59	63.33	65.63
ضرائب أخرى.	4.87	6.43	9.3
حصيلة الضمان الاجتماعي	3.39	3.25	1.59

المصدر: سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص42.

-Good, Government in developing countries, the Booking institution, Washington, D.C.1984,p99.

إن ما تبرزه معطيات الجدول هو:

- أ- تراوحت نسبة الإقتطاع الضريبي في الدول موضوع الدراسة بين 8,79% من إجمالي الناتج الوطني في الدول النامية المتميزة بانخفاض معدلات الضريبة و 25,7% في الدول النامية المتسمة بارتفاع المعدلات الضريبية؛
- ب- تراوحت نسبة الحصيلة الضريبية غير المباشرة على السلع و الخدمات بين 0,72% و 13,72% من إجمالي الناتج الوطني، و تراوحت نسبة الضرائب المباشرة من الدخل و الأرباح و الملكية بين 9,95% و 2,17%.
- و المحصلة حازت الضرائب غير المباشرة نسبة مرتفعة من إجمالي الناتج مقارنة بالضرائب المباشرة في جميع الدول النامية؛
- ج- انعكس الوضع السابق في زيادة الوزن النسبي لحصيلة الضرائب غير المباشرة بالمقارنة بالوزن النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة في مختلف الدول النامية، فالدول التي تتميز بارتفاع المعدلات الضريبية تساهم الضرائب المباشرة فيها بنسبة 38,71% من إجمالي حصيلتها الضريبية، في حين تساهم الضرائب غير المباشرة بنسبة 53,39%، أما بالنسبة للدول متوسطة المعدلات الضريبية فقد ساهمت الضرائب المباشرة بما يعادل 25.99%، في حين بلغت مساهمة الضرائب غير المباشرة ما يعادل 64,33% من إجمالي الحصيلة الضريبية، و الوضع نفسه في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة حيث تساهم الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية بنسبة 24,68% و الضرائب غير المباشرة بنسبة 53,65%.
- تجدد الإشارة إلى أنه نتيجة تباين الخلفيات الفكرية للمدارس الاقتصادية حول الضريبة، فمن الطبيعي أن ينعكس ذلك على تباين أنواع الضرائب المكونة للهيكل الضريبي من اقتصاد الى آخر، من حيث الأهمية النسبية و الأهداف و القطاع القانوني الذي يسيطر على الاقتصاد(المذهب السياسي و الاقتصادي للدولة). و استنادا إلى الارتباط الموجود بين النظام الضريبي و مستوى النمو الاقتصادي و بنيته، فإن نجاح السياسة الضريبية في تنمية و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ما ينتج عنه من زيادة مستويات نمو الاقتصاد الوطني و إصلاح اختلاله الهيكلي، لا بد أن ينعكس على نمو الحصيلة الضريبية ومكوناتها.

الفرع الثاني : تطور الإيرادات الضريبية في الجزائر.

التحفيز الضريبي هو استثمار حكومي يهدف إلى زيادة وتنوع الفوائد الاقتصادية لتكون أوعية مستقبلية للحصيلة الضريبية، وإذا لم يؤخذ هدف زيادة الحصيلة الضريبية بعين الاعتبار عند اقرار هذه السياسة تتحول إلى شكل من أشكال تبديد المال العام سيما في دولة تسعى لإيجاد مصادر بديلة لتمويل الانفاق العام بعيدا عن الربيع النفطي.

أولا. نمو الإيرادات الضريبية في الجزائر: إن تطور الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يعني الرفع من مساهمتها في تحقيق النمو اقتصادي، و توسيع نطاق الناتج المحلي الخام و مستوى النشاط الاقتصادي، و لا بد أن ينعكس ذلك إيجابا على الحصيلة الضريبية.

1- السياق العام لتطور الحصيلة الضريبية في الجزائر: يعد ارتفاع حصيلة الضرائب العادية في الجزائر وتزايد مساهمتها في

الإيرادات الضريبية مؤشرا على نجاح السياسة الضريبية في ترقية الاستثمار، ما يستدعي تتبع تطورات هذه الحصيلة:

الجدول رقم(139): نمو الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2000-2014(الوحدة:مليار دج)

إجمالي الإيرادات	إيرادات جمركية	مساهمات غير مباشرة	الضرائب على المعاملات	التسجيل و الطابع	ضرائب مباشرة	جباية بترولية	
1.531,2	90,4	0,5	172,2	16,2	82,3	1.169,6	2000
1.369,7	104,3	0,4	184,3	17,0	99,2	964,5	2001
1.423,9	128,5	0,7	219,1	19,0	113,7	942,9	2002
1.809,5	143,4	0,7	235,6	19,3	125,5	1.285,0	2003
2.060,5	137,0	0,7	272,2	19,6	145,2	1.485,8	2004
2.912,4	143,4	0,8	312,4	19,6	168,4	2.267,8	2005
3.426,6	113,4	1,0	334,4	23,5	240,3	2.714,0	2006
3.480,2	132,7	0,9	347,2	28,1	259,5	2.711,8	2007
4964,2	163,9	1,2	429,8	33,9	331,8	4.003,6	2008
3.473,4	172,8	1,1	473,0	36,0	462,8	2.327,7	2009
4.098,0	183,6	1,3	493,9	39,8	559,4	2.820,0	2010
5.345,50	222,2	1,5	557,7	48,0	686,4	3.829,7	2011
5.948,02	338,2	1,85	629	56,27	868,4	4.054,3	2012
5631,21	402,3	3,34	662	62,69	822,78	3.678,1	2013
5.465,03	369,16	1,66	760,39	69,85	875,67	3.388,3	2014

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35)

- IMF , contry report N0 12/20, January 2012 .

قد يبدو الأمر منطقي عند تبرير الارتفاع المستمر في الحصيلة الضريبية التي انتقلت من 1531,21 مليار دينار جزائري سنة 2000 إلى 5.465,03 مليار دينار جزائري سنة 2014 بأنه نتيجة تطور حجم الاستثمارات و تحقيق الاقتصاد الجزائري لمستويات نمو مرتفعة، غير أن ارتباطه بالجباية البترولية يفند هذا الاعتقاد.

2- النمو السنوي للحصيلة الضريبية في الجزائر: على الرغم من التطور الذي عرفته الحصيلة الضريبية في الجزائر في

الفترة 2000-2014، غير أنه يبقى مطبوعا بعدم الاستقرار لإرتباطه بالنمو المسجل في حصيلة الجباية البترولية

و ما تعرفه من تقلبات مثل ما تبرزه معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم(140): النمو السنوي في الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2000-2014(الوحدة:%)

إجمالي الإيرادات	إيرادات جمركية	مساهمات غير مباشرة	الضرائب على حجم المعاملات	التسجيل والطابع	ضرائب مباشرة	جباية بترولية	
10.55 -	15,38	20,0 -	7,03	4,94	20,53	17,53 -	2001
3.95	23,20	75,00	18,88	11,76	14,62	2,24 -	2002
27.08	11.59	00,00	7,53	1,52	10,38	36,28	2003
13.87	4.46 -	00,00	15,53	1,52	15,94	15,36	2004
41.34	4.67	14,28	14,77	0,00	15,98	52,63	2005
17.65	20.92 -	25,00	7,04	19,90	42,70	19,68	2006
1.56	17.02	10,00 -	3,83	19,57	7,99	0.08-	2007
42.64	23.51	33,33	23,79	20,64	27,86	47,63	2008
30.03 -	5.43	8,33 -	10,19	6,19	39,48	41,86 -	2009
17.98	6.25	18,18	4,45	10,55	20,87	21,15	2010
30.44	21.02	15,38	12,92	20,60	22,70	35,80	2011
11.27	52.20	23.33	12.78	17.22	26.51	5.86	2012
5.32 -	18.95	80.54	5.25	11.41	5.25 -	9.28 -	2013
2,95 -	8,23 -	50,30 -	14,86	11,42	6,42	7,87 -	2014

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz
- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35).

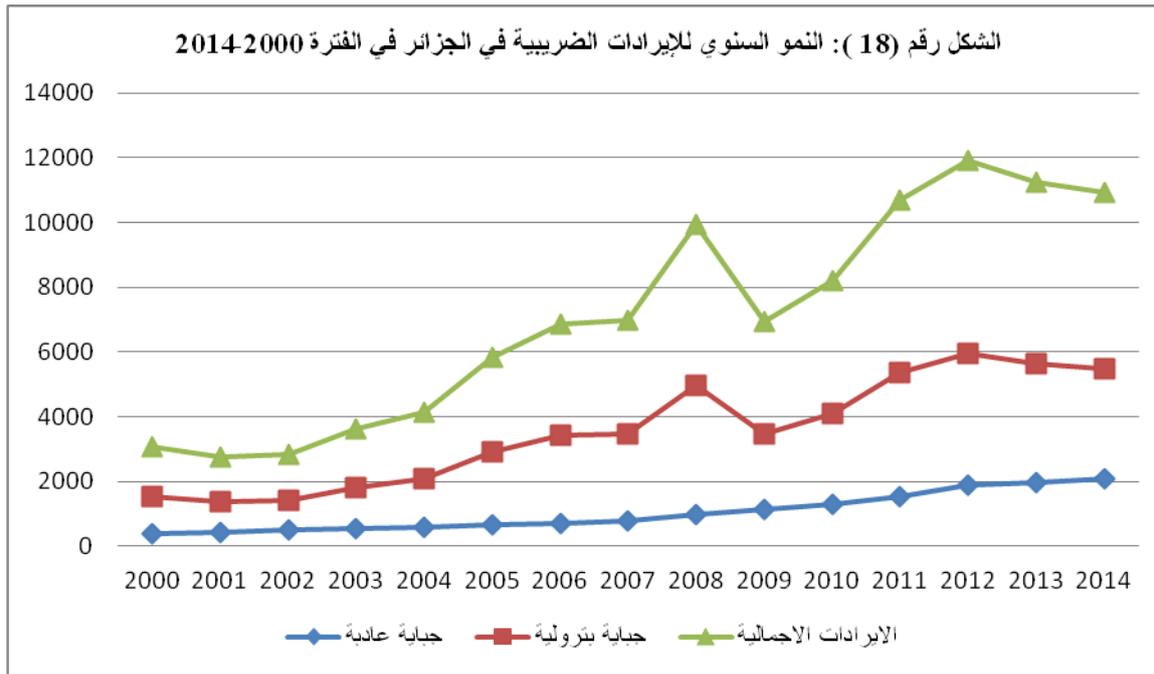
عرفت الحصيلة الضريبية تطورا سنويا بوتيرة غير منتظمة و كانت ظللا لتطور الجباية البترولية، فهذه الأخيرة من تراجع سنتي 2001 و 2002 ب 17,53% و 2,24% تواليا، عرفت نموا ب 36,28% سنة 2003، و 52,63% سنة 2005، لتراجع حصيلتها سنة 2009 بمعدل (- 41,86%)، و قد انعكست هذه الزيادات و الانتكاسات على نمو الحصيلة الإجمالية للضرائب بمكوناتها المختلفة. و هذا ما يضمن عدم الاستقرار على إيرادات الميزانية العامة، الأمر الذي يجعل إعدادها يتم دائما على تقديرات كثيرا ما تتجاوزها التقلبات التي يعرفها سوق النفط، وليس أدل على ذلك من قانون المالية التكميلي الذي يصدر بصفة منتظمة في الجزائر رغم طابعه الاستثنائي، و معه تبقى زيادة الحصيلة الضريبية و انخفاضها رهينة الارتفاعات أو الانتكاسات التي تعرفها الجباية البترولية كما يبين ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم(141):ارتباط التطور السنوي للحصيلة الضريبية بالجباية البترولية في الجزائر للفترة 2001-2014(الوحدة:%)

السنوات	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
ج. البترولية	17.53 -	2.24 -	36.28	15.36	52.63	19.68	0.08	47.63	41.86 -	21.15	35.8	5.86	9.28 -	7.87 -
ج. عادية	12.05	18.70	9.04	9.57	12.16	10.55	7.83	25.01	19.26	11.54	18.60	24.76	3.13	6.32
ج. الاجمالية	10.55 -	3.95	27.08	13.87	41.34	17.65	1.56	42.64	30.03 -	17.98	30.44	11.27	5.32 -	2.95 -

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz
- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35).

إن ما تبرزه بيانات الجدول هو ذلك الارتباط بين الحصيلة الاجمالية للضريبة وما تعرفه حصيلة الجباية البترولية من تغيرات كما يوضحه الشكل البياني التالي:



المصدر: تم إعداد الشكل بناء على معطيات الجدول رقم (139).

على الرغم من النمو الذي عرفته الحصيلة الضريبية، لكنه يبقى مرتبط بقطاع المحروقات ورهين التقلبات التي يعرفها سوق النفط، ففي سنة 2009 و بفعل تداعيات الأزمة المالية العالمية على سوق النفط و الانخفاض الحاد في أسعار النفط، سجلت الحباية البترولية في الجزائر تراجعاً كبيراً بنسبة (-41,86%) مقارنة بسنة 2008، و قد نتج عن ذلك تراجعاً في الحصيلة الضريبية الإجمالية بنسبة (-31,18%)، و في نفس السنة تراجع الناتج المحلي الخام إلى 10.034 مليار دينار بعدما كانت قيمته 11.090 مليار دج سنة 2008، لذا تبقى معدلات النمو التي تعرفها الجزائر مرتبطة بقطاع النفط، الأمر الذي جعل الاقتصاد الجزائري و حصيلته الضريبية مرتبط ما يحدث في هذا القطاع، و هي الوضعية التي تعرفها الدول العربية النفطية حيث تراجعت إيراداتها النفطية بنسبة 44.7% سنة 2009 و بقيمة 382.3 مليار دولار بعدما كانت 691.6 مليار دولار سنة 2008.¹

لذلك فإنه على الرغم من دور النفط في دفع عجلة التنمية في الجزائر و في الدول العربية النفطية، فإن التقلبات التي يعرفها هذا القطاع تؤثر كثيراً على وتيرة النمو الاقتصادي الحاصل فيها و على أوضاع الميزانية العامة؛ ما يستدعي جهوداً أكثر لبناء اقتصاديات متنوعة بعيداً على الحلول الترفيعية التي تبنتها الكثير من الدول العربية النفطية مثل إنشاء الصناديق الخاصة لدعم الاستقرار النفطي، تكوين احتياطات مالية، و اعتماد تقديرات منخفضة لسعر النفط عند تقدير إيرادات الميزانية العامة، فمثل هذه التدابير كثيراً ما تجاوزتها حدة التقلبات في السوق العالمي للنفط.²

¹ نبيل جورج دحدوح، تداعيات الأزمة المالية العالمية على أوضاع المالية العامة في الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي، صندوق النقد العربي، 2010، ص 12.

² نفس المرجع، ص 14.

و يبقى النمو الضعيف المسجل في الحصيلة الضريبية خارج المحروقات في الجزائر مؤشر على أن السياسة الضريبية لم تنجح في تنمية و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالشكل الذي يمكن من بناء اقتصاد حقيقي قائم على التنوع في الأنشطة و المداحيل.

ثانيا. تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الحصيلة الضريبية في الجزائر: تبرز مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الإيرادات الضريبية من خلال ما تسهم به هذه المؤسسات في حصيلة الضريبة العادية، و ما تمثله نسبة هذه المساهمة من الحصيلة الإجمالية و في تركيبة الضرائب المرتبطة بالانتاج الوطني:

1- تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في حصيلة الجباية العادية في الجزائر: عرفت نسبة مساهمة

المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الحصيلة الضريبية العادية التطورات التالية:

الجدول رقم (142): مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في حصيلة الجباية العادية في الجزائر للفترة 2006-2013 (مليار دج).

السنوات	مساهمة المؤسسات الكبيرة (DGE) (1)			مساهمة م ص م (DWI) (2)			الحصيلة الاجمالية (3)	
	عدد المكلفين	الحصيلة	النسبة من (3)	عدد التكلفين	الحصيلة	النسبة من (3)	الحصيلة	النسبة (%)
2006	988	265	57.77	-	220.65	48.10	458.65	100
2007	1.212	264,7	57.41	-	196.32	42.58	461.02	100
2008	1.406	324,37	57.75	-	242.45	42.77	566.82	100
2009	1.529	447,92	64.94	-	287.95	39.13	735.87	100
2010	1.688	512	60.69	-	331.54	39.30	843.54	100
2011	1.835	546,06	54.65	-	453.14	45.35	999.20	100
2012	2.125	614,30	51.39	-	580.9	48.60	1.195.2	100
2013	-	385,53	-	-	-	-	1.179	100

المصادر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقديرات و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz
- المديرية العامة للضرائب، مديرية العليات الجباية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35). - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة رقم 65، 2013، ص 4-6. - بالنسبة لمساهمة م ص م تم حسابها على أساس العلاقة (3 = 1 - 2).

تشير الحصيلة المسجلة على مستوى المديرية الولائية للضرائب إلى ارتفاع مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الحصيلة الضريبية عكس ماهو متعارف عليه، غير أن ارتباط هذه المساهمة بالجباية العادية فقط هو الذي رفع من نسبتها، و إذا ما تم حسابها على أساس الحصيلة الضريبية الإجمالية بما في ذلك الجباية البترولية، ستكون نسبة مساهمة هذه المؤسسات ضعيفة في الوقت الذي سترتفع فيه مساهمة المؤسسات الكبيرة على اعتبار أنها المعنية بحصيلة الجباية البترولية.

أما بالنسبة لمساهمة المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى في حصيلة الضريبة العادية فقد عرفت ارتفاعا من 265 مليار دينار جزائري سنة 2006 عند إنشائها إلى 614 مليار دينار جزائري سنة 2012 بمعدل نمو بلغ 131%، كما عرف عدد المؤسسات التابعين لها ارتفاعا من 988 مؤسسة سنة 2006 إلى 2.125 مؤسسة سنة 2012، و توزعت هذه المؤسسات على القطاعات التالية:

الجدول رقم (143): التوزيع القطاعي للمؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى للضرائب في الجزائر لسنة 2012.

البيان	بناء وأشغال عمومية	التجارة	الصناعة	الخدمات	المحروقات	المجموع
العدد	142	272	302	217	898	2.125
النسبة (%)	6,68	12,8	14,21	10,21	42,25	100

المصدر: - تم إعداد الجدول بناء على معطيات رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 65، 2013، ص 3.

2- أهمية مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تركيبة الضرائب المتعلقة بالانتاج الوطني: مع التطور المسجل في الحصيلة الضريبية في الجزائر غير أنها تعرف ضعفا في الأهمية النسبية لحصة القطاع الخاص في تركيبة الضرائب المتعلقة بالانتاج الوطني كما تبين ذلك معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (144): تركيبة الضرائب المتعلقة بالانتاج الوطني في الجزائر للفترة 2000-2014. (الوحدة: %)

القطاع	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
العام	80,3	77,5	74,9	74,3	76,3	79,3	80,4	83,0	84,2	76,9	78,9	80,4	79,1	75,7	73,2
الخاص	19,7	22,5	25,1	25,7	23,7	20,3	19,6	17,0	15,8	23,1	21,1	19,6	20,9	24,3	26,8
المجموع	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

المصدر: - نشره الديوان الوطني للإحصاء رقم 2012/609 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2011 - نشره الديوان الوطني للإحصاء رقم 2013/640 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2012. - نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013 - الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014 . يبقى القطاع العام يستحوذ على الحصة الكبرى من بنية الضرائب المتعلقة بالانتاج الوطني بالمقارنة بالقطاع الخاص الذي يتشكل أساسا من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كما تبقى مساهمة هذه المؤسسات في الحصيلة الضريبية ضعيفة مقارنة بما تساهم به مثيلاتها في الصين مثلا، كما يوضحه الجدول:

الجدول رقم (145) : مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الحصيلة الضريبية في الصين للفترة 2004-2009. (الوحدة: %)

السنوات	2004	2005	2006	2007	2008	2009
نسبة المساهمة (%)	43	45,3	48,1	47,2	46,7	50

Source : LI xiling ; comparative study of SME between taiwan and china Mainland, College of management, Beijing Union University, P.R. china, 2006, p 604. ص 182. - مشار إليه في: حميدة رابح، مرجع سابق، ص 182.

الفرع الثالث : تطور بنية الإيرادات الضريبية و علاقتها بهيكل الاقتصاد الجزائري.

أبرز ما استهدفته الجزائر من خلال اعتمادها السياسة الضريبية كأداة لتحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هو دعم النمو الاقتصادي خارج المحروقات عن طريق دعم النشاطات المنتجة للثروة و القيمة المضافة و المحدثه لمناصب الشغل بهدف إحداث الإقلاع الاقتصادي و استدامة النتائج المحققة على مستوى التوازنات الكلية،¹ وتصحيح الاختلالات التي تميز هيكل الاقتصاد الجزائري و حصيلة الإيرادات الضريبية من خلال هيمنة قطاع المحروقات على بنيتيهما، لذلك يمكن الاسترشاد بالتغيرات التي حدثت في بنية الحصيلة الضريبية للوقوف على مدى نجاح السياسة الضريبية في دعم و ترقية الاستثمار خارج المحروقات من خلال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

أولا. تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر: إن نجاح السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار خارج قطاع المحروقات يعني إحداث التغييرات المطلوبة في هيكل الحصيلة الضريبية و تخليصها من التبعية لجباية برميل النفط:

¹ حاكمي بوحفص، الإصلاحات والنمو الاقتصادي في شمال أفريقيا، دراسة مقارنة، في : مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد السابع، 2009.

1- السياق العام لتطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر: عرفت بنية الحصيلة الضريبية التطورات التالية:

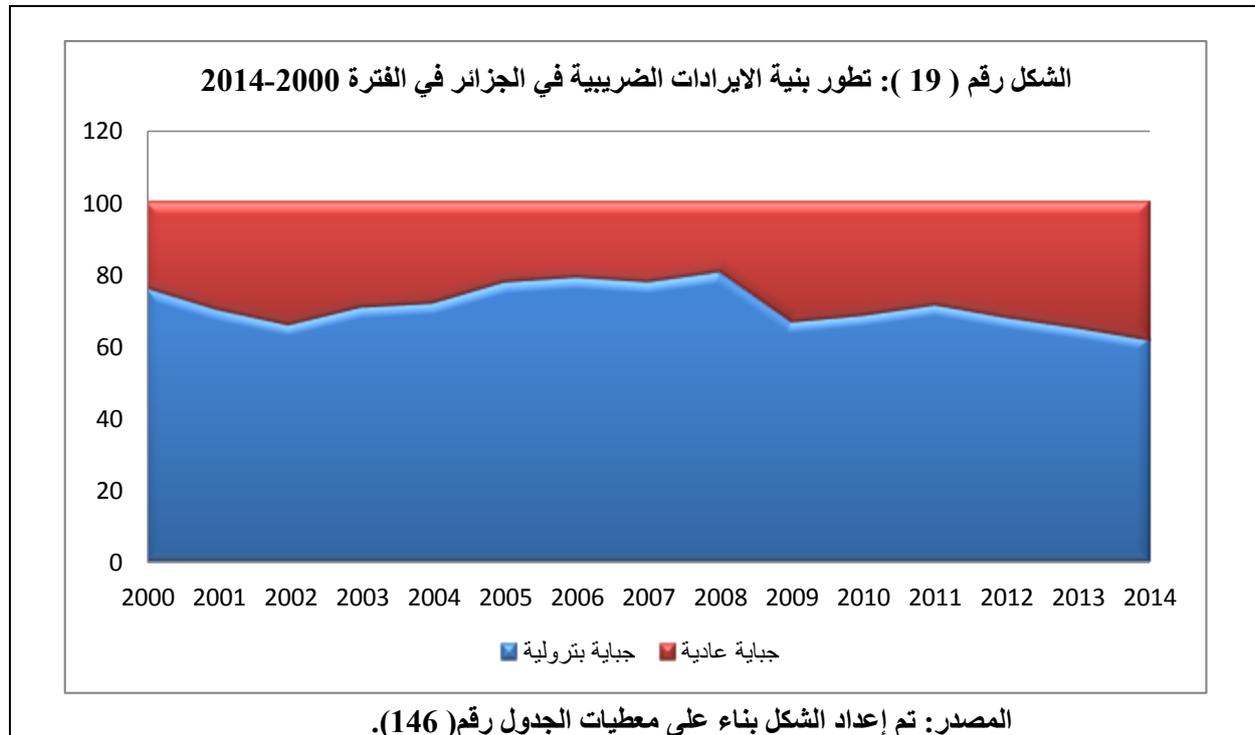
الجدول رقم (146): تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2000-2014 (الوحدة: %)

السنوات	جباية بترولية	ضرائب مباشرة	ت. والطابع	الضرائب على المعاملات	مساهمات غ. مباشرة	ايرادات جمركية	اجمالي الايرادات
00	76.38	5.37	1.06	11.25	0.032	5.90	100.0
01	70.42	7.24	1.24	13.46	0.029	7.61	100.0
02	66.22	7.98	1.33	15.39	0.049	9.02	100.0
03	71.01	6.94	1.07	13.02	0.038	7.92	100.0
04	72.11	7.05	0.95	13.21	0.033	6.65	100.0
05	77.87	5.78	0.67	10.73	0.027	4.92	100.0
06	79.20	7.01	0.68	9.76	0.029	3.31	100.0
07	77.92	7.45	0.80	9.98	0.025	3.81	100.0
08	80.65	6.68	0.68	8.66	0.024	3.30	100.0
09	67.01	13.32	1.04	13.62	0.031	4.97	100.0
10	68.81	13.65	0.97	12.05	0.031	4.48	100.0
11	71.64	12.84	0.90	10.43	0.028	4.16	100.0
12	68.16	14.60	0.94	10.57	0.031	5.68	100.0
13	65.32	14.61	1.11	11.76	0.059	7.14	100.0
14	62.00	16.02	1.27	13.91	0.003	6.75	100.0

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35).

تبرز بيانات الجدول المساهمة الكبيرة للجباية البترولية في إجمالي الإيرادات الضريبية مثل ما يوضحه الشكل البياني التالي:



على الرغم من التراجع المسجل في مساهمة الجباية البترولية في الحصيلة الضريبية الإجمالية في الفترة 2000-2014 لصالح الجباية العادية، لكن مع ذلك تستمر هيمنتها على بنية هذه الحصيلة بالمقارنة بالقطاعات الاقتصادية الأخرى حتى في فترات انهيار سعر النفط.

2- خصائص بنية الحصيلة الضريبية في الجزائر: إن مميزات الحصيلة الضريبية في الجزائر لا تقتصر على تبعيتها للجباية البترولية فقط و إنما تطبعها جملة من الخصائص الأخرى، يمكن إيجازها في الآتي:

(أ) - **هيمنة الجباية البترولية على الحصيلة الضريبية:** تعتمد الحصيلة الضريبية في الجزائر على الجباية البترولية بشكل كبير، فنادرا ما تقل حصتها عن 70% من إجمالي الإيرادات الضريبية، بينما يستمر تواضع حصيلة الجباية العادية مع التغيرات الطفيفة في معدلات نموها السنوي. ما يعني أن السياسة الضريبية المنتهجة لم تساهم في تكون الفوائض الاقتصادية بالقدر الذي من شأنه الرفع من نسبة الجباية العادية في بنية الإيرادات الضريبية، و ذلك ما يؤكد:

- تواضع حصة الضرائب المباشرة في إيرادات الجباية العادية؛

- ارتباط التطور في حصيلة الضرائب المباشرة في الغالب بعوامل ليست لها علاقة بالتوسع العمودي و الأفقي للأوعية الضريبية كنتيجة لازدهار النشاط الاقتصادي و تعاضم الأرباح و المداخليل.

إن هذا الواقع يرهن عملية التنمية في الجزائر بالموارد ذات المصدر الخارجي و ليس بفوائض الاقتصاد الوطني، لكن التنمية المنشودة من قبل المجتمعات هي التنمية المستقلة الناتجة عن الاعتماد على الذات أي بتعبئة الموارد المادية و البشرية في الداخل، و تقليص الاعتماد على الخارج الى أدنى حد ممكن، و من ثم فان التنمية المستقلة تنطوي على تقليص الاستغلال و تعظيم الاستقلال.¹

(ب) - **ضعف مساهمة الضرائب المباشرة المرتبطة بالقطاع الاقتصادي في الحصيلة الضريبية :** يتجلى ذلك من خلال:

(ب-أ) - **تواضع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية الإجمالية:** إذا كانت مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية العادية تعرف ارتفاعا كما تبرزه معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (147): الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية خارج الجباية البترولية في الجزائر للفترة 2000-2014 (%).

السنة	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
%	22.7	24.5	24.0	18.8	25.3	26.1	33.7	33.8	34.5	40.4	43.7	45.2	45.8	42.1	42.16

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 35).

غير أنه على خلاف التصاعد السنوي الذي تعرفه مساهمة الضرائب المباشرة ضمن حصيلة الضرائب العادية كما توضحه معطيات الجدول، تعرف مساهمة هذه الضريبة في الحصيلة الإجمالية بما فيها حصيلة الجباية البترولية ضعفا كبيرا حتى مقارنة بتونس و المغرب كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (148): نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية لعينة من البلدان المغاربية للفترة 2000-2014 (الوحدة %)

	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
الجزائر	5.37	7.24	7.98	6.93	7.05	5.78	7.01	7.45	6.68	12.28	13.65	12.84	14.60	14.61	16.02
المغرب	33.4	33.2	34.8	36.4	37.4	38.9	39.5	39.1	43.1	41.2	35.9	36.9	44.32	43.23	43.38
تونس	-	-	31.49	32.28	32.89	36.51	36.68	38.88	40.25	39.75	39.63	43.3	40.97	43.03	43.27

المصدر : - بالنسبة للجزائر تم حساب النسبة بناء على: معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في:

www.dgpp-mf.gov.dz - المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 35)، مرجع سابق.

- بالنسبة لتونس: - معطيات وزارة المالية التونسية- تقرير حول مشروع ميزانية الدولة لسنة 2014، ص 12.

- بالنسبة للمغرب: تقارير النشاطات السنوية للمديرية العامة للضرائب المغربية للسنوات المعنية - مشروع قانون المالية لسنة 2014، ص 114.

¹ عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، مرجع سابق، ص 22.

إن حصة الضرائب المباشرة من الإيرادات الضريبية الكلية لم تتجاوز في أحسن الحالات نسبة 16,02% من الحصيلة الضريبية الإجمالية بنهاية سنة 2014، ما يعني أنها لا زالت تشكل حصة ضعيفة في بنية إجمالي الإيرادات العمومية و هي خاصية تميز الأنظمة الضريبية للاقتصاديات النامية، على عكس اقتصاديات الدول المتقدمة حيث تأخذ الضرائب المباشرة بشكل عام و الضرائب على الدخل تحديدا حصة واسعة من موارد الميزانية العامة. و بشكل عام تتصف الإيرادات المحصلة من الضريبة على الدخل بالانخفاض و الركود في البلدان النامية و معظمها يحصل خصما من المنبع من أجور العاملين في المؤسسات الكبيرة و القطاع العام، و منذ ثمانينيات القرن الماضي كانت حصيلة هذه الضريبة تتراوح بين 1-3% من إجمالي الناتج المحلي الخام في البلدان النامية مقارنة بنسبة تتراوح بين 9-11% في البلدان المتقدمة، و يدفع أقل من 5% من السكان ضريبة الدخل الشخصي مقابل 50% في البلدان المتقدمة¹، وتعد مصادر الدخل المكونة لأوعية الضرائب المباشرة مؤشرا على مدى تقدم المالية العامة أو تخلفها، كما تعتبر انعكاسا طبيعيا لتقدم الاقتصاد أو تخلفه.

ب-ب) ارتفاع مساهمة الضريبة على الأجور و المرتبات في حصيلة الضرائب المباشرة: عرفت حصيلة الضرائب المباشرة في الجزائر بمكوناتها المختلفة التطورات التالية:

الجدول رقم(149): تطور بنية إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر للفترة 2000-2014 (الوحدة:مليار دج).

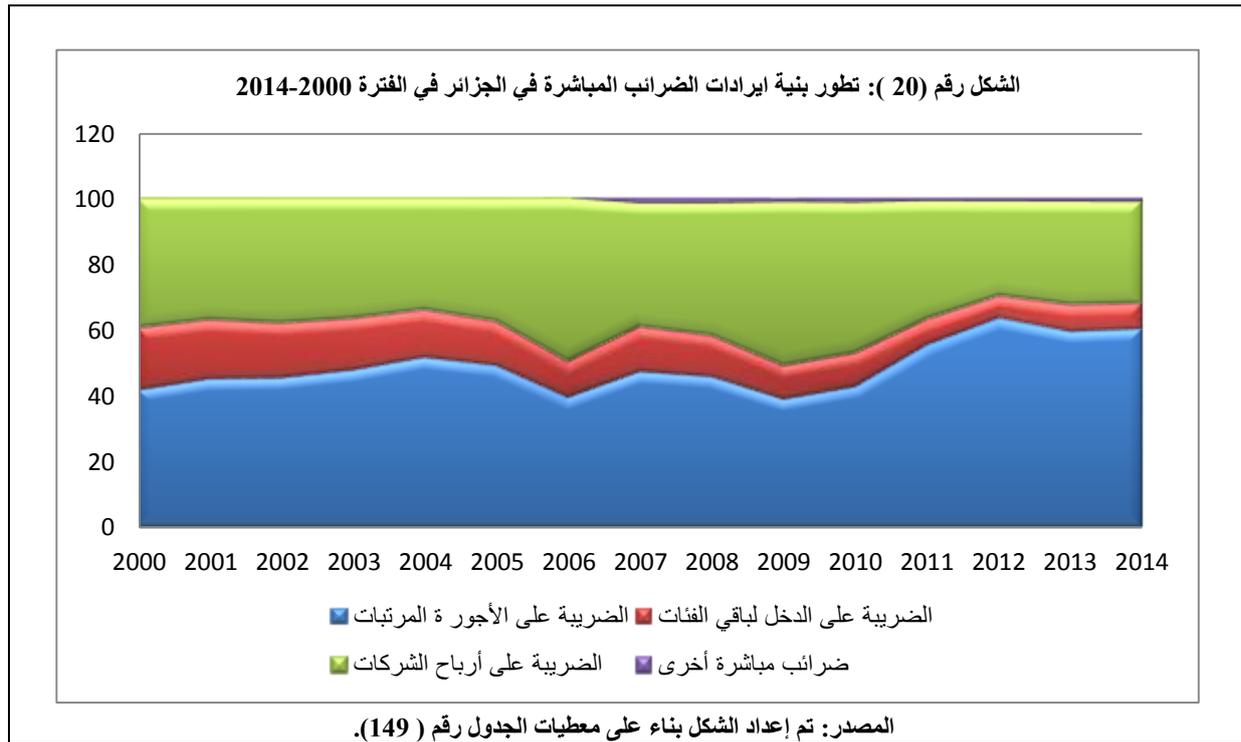
	الضريبة على الأجور و المرتبات		الضريبة على الدخل لباقي الفئات		الضريبة على أرباح الشركات		ضرائب مباشرة أخرى		المجموع	
	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%
00	34.3	41.67	15.7	19.07	32.2	39.12	0.1	0.12	82.3	100
01	44.7	45.06	18.0	18.14	36.4	36.69	0.1	0.1	99.2	100
02	51.6	45.38	19.1	16.79	42.9	37.73	0.1	0.088	113.7	100
03	59.9	47.72	19.9	15.85	45.6	36.33	0.1	0.079	125.5	100
04	74.9	51.58	21.2	14.60	49.0	33.74	0.1	0.068	145.2	100
05	82.8	49.17	22.8	13.54	62.6	37.17	0.1	0.059	168.4	100
06	95.0	39.53	26.9	11.19	118.3	49.23	0.1	0.041	240.3	100
07	122.7	47.28	35.9	13.83	97.4	37.53	3.5	1.35	259.5	100
08	151.9	45.78	42.0	12.65	133.5	40.23	4.5	1.36	331.8	100
09	180.4	38.98	48.5	10.47	229.0	49.48	4.8	1.037	462.8	100
10	239.3	42.78	58.3	10.42	255.1	45.60	6.8	1.22	559.4	100
11	380.3	55.40	54.8	7.98	245.9	35.82	5.4	0.79	686.4	100
12	548.4	63.48	59.82	6.92	248.13	28.72	7.5	0.86	863.8	100
13	489.0	59.38	68.44	8.31	258.29	31.36	7.7	0.93	823.4	100
14	527.0	60.18	70.1	8.00	269.5	30.78	8.9	1.02	875.6	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:- معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35).

و لتوضيح هذه البنية بصورة أفضل يمكن عرضها من خلال الشكل البياني التالي:

¹ صندوق النقد الدولي، تعبئة الإيرادات العامة في البلدان النامية، SM/11/21، 2011، ص 41.



تبرز معطيات الجدول و الشكل البياني الارتفاع المستمر لنسبة مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأجور في حصيلة الضرائب المباشرة لتصل سنة 2012 نسبة 63.48% مع تجاوزها نسبة مساهمة الضرائب على مداخيل وأرباح الأنشطة الاقتصادية الممارسة من طرف الأشخاص الطبيعية و الشركات في معظم السنوات، و هو ما يكشف ضعف دور السياسة الضريبية التي اعتمدها الجزائر لتشجيع الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في النهوض بالقطاع الاقتصادي خارج المحروقات.

ب-ج- ارتباط تعاضم حصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات بطريقة تحصيلها و أجور الإدارة العامة: إن الحصيلة المتعاضمة للضريبة على الأجور و المرتبات لا تعود إلى فرص العمل و الأجور الجديدة التي وفرتها المؤسسات الجديدة بقدر ما تعود إلى طريقة تحصيل هذا النوع من الضرائب كونها تحصل اقتطاعا من المصدر و الزيادات التي عرفتها شبكات الأجور . وهذا يعني أن المالية العامة وفرت لنفسها إيرادات وهمية من خلال التوسع في الأجور و المرتبات في باب النفقات لتسترجع نصيبا منها في شكل ضرائب على تلك الأجور في باب الإيرادات، و تطور الإيرادات الضريبية بهذه الصيغة لا يمكن تفسيره على أنه انعكاس لتطور مستوى النمو الاقتصادي، كما أن تطورات معدلات التشغيل في الجزائر لم تكن بمستوى التطورات التي عرفتها الضرائب على الأجور كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (150) : تطور معدلات التوظيف وكتلة الأجور و الضرائب المفروضة عليها في الجزائر في الفترة 2000-2014.

السنة	حجم العمالة المشغلة		تطور تعويضات الأجراء		تطور الضرائب على الأجور	
	العدد (الف عامل)	التطور %	القيمة (مليار دج)	التطور %	القيمة (مليار دج)	التطور %
2000	6.240	-	884.6	-	34.3	-
2001	6.494	4.07	970.6	9.72	44.7	30.32
2002	6.890	6.09	1048.9	8.06	51.6	15.43
2003	6.696	- 2.82	1137.9	8.48	59.9	16.08
2004	7.799	16.47	1278.6	12.36	74.9	25.04
2005	8.045	3.15	1364.0	6.67	82.8	10.45
2006	8.869	9.95	1500.2	9.98	95.0	14.73
2007	8.594	- 3.10	1721.9	14.78	122.7	29.15
2008	9.146	6.42	2138.4	24.19	151.9	23.83
2009	9.472	3.56	2360.5	10.38	180.4	18.76
2010	9.736	2.78	2907.5	23.60	239.3	32.65
2011	9.599	- 1.40	3846.1	30.85	380.3	58.92
2012	10.170	5.94	4.252.9	10.57	548.4	44.20
2013	10.788	6.08	4.343.4	2.13	489.0	- 10.83
2014	10.239	- 5.08	4.651.6	7.09	527.0	7.77

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 35)، مرجع سابق- نشرة الديوان الوطني للإحصاء رقم 2012/609 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2011. - نشرة الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013 - Algérie ,ONS, Direction technique chargée des statistiques de la population et de L'emploi, Activite ,Emploi et chomage AU 4^{eme} trimestre 2013, p 11.

- الجزائر، نشرة الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014. .

تظهر معطيات الجدول الارتباط بين تطور كتلة تعويضات الأجراء وتطور حصيلة الضرائب على الأجور و المرتبات، في الوقت الذي تكاد لا تكون لهذه الأخيرة صلة بالتطورات الحاصلة في معدلات التوظيف و التي تميزت بتواضع معدلات تطوراتها السنوية، يضاف إلى ذلك ارتفاع حصة الأجهزة الإدارية في بنية تعويضات الأجراء مقارنة بالقطاع الاقتصادي كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (151): ترقية تعويضات الأجراء في الجزائر في الفترة 2000-2014. (%)

السنوات	القطاع الاقتصادي خارج الفلاحة	الفلاحة	الإدارة بما فيها الشؤون العقارية و المؤسسات المالية	المجموع
2000	48.4	5.8	45.8	100
2001	47.5	5.8	46.7	100
2002	47.9	5.4	46.6	100
2003	46.7	5.5	47.7	100
2004	47.4	5.8	46.8	100
2005	47.8	5.7	46.5	100
2006	48.3	6.1	45.6	100
2007	47.6	5.3	47.1	100
2008	44.1	4.5	51.5	100
2009	43.1	4.8	52.2	100
2010	40.0	4.2	56.0	100
2011	33.4	3.4	63.3	100
2012	32.2	3.1	63.7	100
2013	36.6	3.9	59.5	100
2014	36.0	4	60	100

المصدر: - نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2012/609 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2011 - نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2013/640 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2012 - نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013 - الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014

إن تراجع حصة القطاع الاقتصادي في تعويضات الأجراء أمام تزايد حصة الإدارة يعني أن هذه الأخيرة هي التي تغذي حصيلة الضريبة على الأجور و المرتبات بدلا عن القطاع الاقتصادي الذي كان يفترض أن يكون المساهم الأكبر في هذا المجال، من خلال توفيره للوظائف و الأجور لتكون أوعية جديدة للإيرادات الضريبية، و يؤشر هذا لضعف السياسة الضريبية في تأمين موارد ضريبية جديدة و في مستوى ما كلفته المشروعات الاستثمارية من ناحية النفقات الضريبية التي رافقت هذه السياسة، و تبقى الضريبة على الدخل تعتمد على الأجور التي أنشأتها الميزانية العامة بنفسها، لذا يبقى ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة على الدخل لا يعود بالضرورة إلى تنمية اقتصادية حقيقية¹ ما لم يكن مرتبطا مباشرة بالقطاع الاقتصادي.

(ج)- الأهمية النسبية للضرائب على المعاملات: تتجلى هذه الأهمية من خلال ما يلي:

(ج-أ)- ارتفاع مساهمة الضرائب على المعاملات في الإيرادات الضريبية العادية: على الرغم من أن مساهمة الضرائب غير

المباشرة في الإيرادات الضريبية الإجمالية تبدو ضعيفة على الأقل مقارنة ببعض الدول المغاربية كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (152): نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية لعينة من البلدان المغاربية للفترة 2000-2014 (الوحدة: %)

السنوات	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
الجزائر	18.24	22.34	25.79	22.06	20.84	16.35	13.78	14.62	12.66	19.66	17.53	15.51	17.23	20.07	21.97
المغرب	66.6	66.8	65.2	63.6	62.6	61.1	60.5	60.9	56.9	58.8	64.1	63.1	55.68	56.77	56.62
تونس	-	-	68.50	67.17	67.10	63.48	63.31	61.11	59.74	60.24	60.36	56.57	59.03	56.97	56.73

المصدر: بالنسبة للجزائر تم حساب النسبة بناء على معطيات المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz - المديرية العامة للضرائب، مديرية العليات الجبائية، مكتب الإحصائيات (الملحق رقم 35).

- بالنسبة لتونس: تم حساب النسبة على معطيات وزارة المالية التونسية و تقرير حول مشروع ميزانية الدولة لسنة 2014، ص 12.

- بالنسبة للمغرب: - تقارير النشاطات السنوية للمديرية العامة للضرائب المغربية- مشروع قانون المالية لسنة 2014، ص 114 .

¹ مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، منشورات المنظمة العربية للعلوم الادارية، 1985، ص164.

غير أن تواضع نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية الكلية في الجزائر مقارنة بالدول الأخرى لا يعني أن الاقتصاد الجزائري قد حقق مستويات عالية من النمو الاقتصادي كونها صفة تميز هيكل النظم الضريبية للدول المتطورة، فبسبب الضعف يعود إلى هيمنة الجباية البترولية على الحصيلة الضريبية ما يضعف من الأهمية النسبية لكل أنواع الضرائب الأخرى في الحصيلة الإجمالية، فالأمر يختلف عندما يتعلق بمحصتها في الحصيلة الضريبية خارج المحروقات حيث تشكل نسبة كبيرة منها كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (153) : الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في الحصيلة الضريبية خارج الجباية البترولية في الجزائر للفترة 2000-2014 (%).

2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000
57.38	57.87	54.14	54.72	56.23	59.61	65.46	66.23	66.28	73.88	74.74	81.22	75.96	75.52	77.24

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على معطيات: - وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz
- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35). - (الضرائب غير المباشرة تشمل الرسوم على المعاملات و التسجيل والطابع ومساهمات غير مباشرة و إيرادات جمركية).

إن التراجع السنوي المسجل في حصة الضرائب غير المباشرة في الحصيلة الضريبية خارج قطاع المحروقات لصالح الضرائب المباشرة كان سيفسر على أنه تحسن في أداء الاقتصاد الجزائري لو أن تركيبة الضرائب غير المباشرة تهيمن عليها الضرائب المفروضة على المعاملات التي تتم داخل الاقتصاد الوطني.

ج-ب)- ارتباط حصيلة الضريبة على المعاملات بالتجارة الخارجية: تؤكد الإحصاءات اعتماد هذه الحصيلة على المعاملات مع العالم الخارجي من خلال الواردات أو المنتجات البترولية كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (154) : تطور بنية الضرائب على المعاملات في الجزائر للفترة 2000 - 2014 (الوحدة: مليار دج).

السنة	ر.ق.م. منتجات بترولية		ر.ق.م. ج. محلية		ر.ق.م. الواردات		Tic الرسم الداخلي على الاستهلاك		Tpp الرسم على المنتجات البترولية		رسوم اخرى		المجموع	
	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%
00	11.2	6.50	48.2	28.00	56.9	33.04	25	14.52	26.9	15.62	-	-	172.2	100
01	10.5	5.70	54.2	29.41	61.7	33.48	25.7	13.94	28.2	15.30	-	-	184.3	100
02	10.3	4.70	66.9	30.35	79.5	36.28	32.5	14.83	29.9	13.65	-	-	219.1	100
03	10	4.24	69	29.29	93.3	39.6	32.6	13.84	30.7	13.03	-	-	235.6	100
04	9.3	3.45	83.2	30.56	117.8	43.28	30	11.02	31.9	11.72	-	-	272.2	100
05	9.4	3.00	95.3	30.50	135.1	43.25	33.8	10.82	38.8	12.42	-	-	312.4	100
06	7.1	2.12	114.5	34.24	137.6	41.15	34.4	10.29	40.6	12.14	0.1	0.0	334.4	100
07	13	3.74	123.9	35.68	170.5	49.11	34.7	9.99	4.1	1.18	1.1	0.32	347.2	100
08	10.9	2.54	154.6	35.97	221.9	51.63	37.4	8.70	0.4	0.00	4.7	1.09	429.8	100
09	9.8	2.07	190	40.17	235.1	49.70	35.3	7.46	0.7	0.15	2.1	0.44	473.0	100
10	9.1	1.84	190.9	38.65	252.1	51.04	36.7	7.43	0.4	0.00	4.8	0.97	493.9	100
11	6.8	1.22	205.2	36.79	293.8	52.68	43.1	7.73	0.4	0.00	8.5	1.52	557.7	100
12	1.95	0.29	213.2	32.16	377.8	56.99	59.6	8.99	0.6	0.00	9.7	1.46	662.85	100
13	0.06	0.00	234.1	31.32	439.1	58.76	61.8	8.27	1.18	0.15	11	1.47	747.24	100
14	-	-	262.4	34.50	438.8	57.70	43.9	5.77	0.26	0.00	14.9	1.96	760.39	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz
- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35).

إن الهيمنة و الارتفاع المتواصل لحصة الضريبة على القيمة المضافة في بنية الضرائب على المعاملات المتعلقة بالواردات يجعل الموارد العامة رهينة الموارد ذات المصدر الخارجي حتى خارج الجباية البترولية، و يفاقم من تبعية المالية

العامية الوطنية تجاه الرأسمال الدولي.¹ كما يبقى الاقتصاد الجزائري خاضعا للمصادر الخارجية، فالأنشطة الاقتصادية لا تزال متجهة نحو السوق الخارجية من خلال أنشطة تصدير المحروقات و أنشطة استيراد معظم حاجيات السوق الوطنية، و الحصيلة الضريبية تعتمد على الموارد الاقتصادية للأنشطة الموجهة للخارج، وتزايد الأهمية النسبية للموارد ذات المصدر الخارجي في المالية العمومية تشكل خاصية للتخلف، لأن موارد ميزانية البلدان المتقدمة ترتبط بما تنتجها اقتصاداتها، بينما تخضع موارد ميزانية الدول المتخلفة للخارج²، فالدولة لا تتحكم في مداخيلها الضريبية و إنما الطلب و أسعار المواد المصدرة و المستوردة هي التي تحدد حجم الضرائب و الرسوم التي يمكنها اقتطاعها.

ثانيا. العلاقة بين بنية الحصيلة الضريبية و هيكل الاقتصاد الوطني: إن البنية السابقة للحصيلة الضريبية و آفاقها المستقبلية لها ارتباط مباشر بواقع و آفاق هيكل الاقتصاد الوطني:

1- واقع العلاقة بين بنية الحصيلة الضريبية و هيكل الاقتصاد الوطني: يمكن تلخيص واقع هذه العلاقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (155): العلاقة بين هيكل الاقتصاد وبنية الحصيلة الضريبية في الجزائر في الفترة 2000-2014. (الوحدة:مليار دج).

السنة	الناتج المحلي الخام(1)		بنية الصادرات (2)		بنية الحصيلة الضريبية (3)	
	ن . م . خ خارج المحروقات		المحروقات	خارج المحروقات	جباية عادية	جباية بتولية
	القيمة	من (1) %	%	%	القيمة	%
00	4123.5	60.80	97.18	2.82	1169.6	76.38
01	4227.1	65.48	96.62	3.38	964.5	70.42
02	4522.7	67.34	96.10	3.9	942.9	66.22
03	5252.3	64.41	97.10	2.9	1285.0	71.01
04	6149.1	62.27	97.56	2.44	1485.8	72.11
05	7562.0	55.66	98.04	1.96	2267.8	77.87
06	8501.6	54.33	97.84	2.16	2714.0	79.2
07	9352.8	56.27	97.80	2.20	2711.8	77.92
08	11043.7	60.46	97.55	2.45	4003.6	80.65
09	9968.0	68.80	97.65	2.35	2327.7	67.01
10	11991.5	78.11	97.35	2.65	2820.0	68.81
11	14519.8	92.77	97.08	2.92	3829.7	71.64
12	16177.4	106.34	97.30	2.70	4.054.3	68.16
13	17771.2	121.00	98.40	1.60	3.678.1	65.32
14	17647.5	12.735.2	95.54	4.74	3.388,3	62.00

المصدر: تم اعداد الجدول بناء على: - الجزائر، الديوان الوطني للإحصاء، النشرة رقم 640/2013 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2012، ص

22. - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz.

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العليات الجبائية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35).

- IMF , contry report N0 12/20 January 2012

- Ministre des finances, La note de présentation du projet de la loi finances pour 2015, p 37.

إن ما يمكن استخلاصه من معطيات الجدول هو استمرار تبعية الاقتصاد الجزائري لقطاع المحروقات و التي تتجلى من خلال:

¹ مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، مرجع سابق، ص 163.

² ج.م البيرتي، آليات التخلف، سلسلة التدريب الاقتصادي، 1972، ص 42،

- مصطفى الكثيري، مرجع سابق، ص 166.

أ)- استمرار اعتماد الاقتصاد الجزائري على قطاع المحروقات في مكونات الناتج المحلي الخام و الصادرات، كما يستمر اعتماد الحصيلة الضريبية على الجباية البترولية، و حتى التغيرات التي حدثت في الفترة 2000-2014 أو المرتقب حدوثها بعد هذه الفترة على بنية الناتج المحلي الخام و الصادرات و الحصيلة الضريبية لم تكن بالحجم الذي يمكن أن يحدث التأثير المرغوب على هيكل الاقتصاد الجزائري و بنية حصيلته الضريبية؛

ب)- أن السياسة الضريبية التي أتمدت لتطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و جعلها أداة لبناء اقتصاد بديل للمحروقات، لم تتمكن من تخلص الاقتصاد الوطني من التبعية لبرميل النفط، ليبقى النمو الاقتصادي منحصرًا بشكل كبير في قطاع المحروقات كما هو الحال في معظم الدول النامية النفطية، و يبقى النمو الاقتصادي بما عرضة لما ينتج عن أي انكماش يعرفه القطاع؛¹

ج)- أن السياسة الضريبية المنتهجة لم تتمكن من تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى المستوى الذي يسمح لها بتكوين فوائض اقتصادية خارج قطاع المحروقات بالقدر الذي يخلص النظام الضريبي من التبعية للجباية البترولية؛ و بالتالي فإن البنية الحالية للحصيلة الضريبية هي انعكاس لتركيب الناتج المحلي الخام، الصادرات، و تركيب القيمة المضافة التي تعرفها الجزائر؛

د)- يبقى الاقتصاد الجزائري مدفوعًا من الخارج و تطبعه الازدواجية التي تنعكس أيضا على بنية الإيرادات الضريبية من حيث تواضع الضرائب المقتطعة من الموارد المنتجة محليا من قبل الجهاز الإنتاجي الوطني، و بين هيمنة الضرائب على الموارد ذات المصادر الخارجية.²

و من ثم فإن ضعف و هشاشة بنية الحصيلة الضريبية هي وليدة التناقض الحاصل على مستوى طبيعة الاقتصاد الجزائري وعلى مستوى الاختيارات الاقتصادية؛ وبالتالي لا يزال الاقتصاد الجزائري ونظامه الضريبي يتغذيان من برميل النفط رغم مخاطر الاعتماد على الموارد المتأتية منه في تمويل الميزانية العامة كونها تتميز بالخصائص التالية³:

- التقلبات الشديدة، ما يطرح الكثير من المشاكل على مستوى الاقتصاد الكلي و تخطيط الموازنات العامة على المدى الطويل نتيجة الصدمات الناتجة عن تقلبات الأسعار؛

- محدودية هذه الموارد تجعلها معرضة للنضوب؛ الأمر الذي يقتضي استخدامها في الاستثمارات الاستراتيجية بدلا من تمويل النفقات الجارية؛

- ضخامة الموارد المتأتية من هذا المصدر تكون سببا في إحداث الكثير من التشوهات الاقتصادية، فهي بمثابة موارد مجانية ودخل ريع للحكومات ما قد يثبط الجهود الهادفة لبناء اقتصاد حقيقي، كما أن وفرة الإيرادات قد تتلازم مع ضعف النمو و توسع دائرة الفقر و انحدار مؤشرات التنمية البشرية، و قد تزيد من الأطماع و تسهيل لعاب الكثيرين، و هناك الفساد الذي كثيرا ما يلازم الدخل الريعي.

¹ مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، مرجع سابق، ص 163.

² نفس المرجع، ص 163.

³ دليل البرلمان العربي للرقابة على الإيرادات، الطبعة الأولى، منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد 2011، ص 10.

2- آفاق التطور في بنية الحصيلة الضريبية: انطلاقا من واقع تطور هيكل الاقتصاد الوطني يضيق مجال التفاؤل بحدوث تغييرات مهمة على بنية الحصيلة الضريبية، حيث تشير المعطيات إلى استمرار تواضع نسبة الجباية العادية في الناتج المحلي الخام بالمقارنة بنسبة الجباية البترولية، كما هو موضح:

الجدول رقم(156): نسبة الايرادات الضريبية الى الناتج المحلي الخام في الجزائر في الفترة 2000-2014.(الوحدة:مليار دج)

السنة	الناتج المحلي الخام		الحصيلة الاجمالية		جباية بترولية		جباية عادية	
	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%	القيمة	%
2000	4123,5	37.13	1531.2	28.36	1169,6	8.79	361.6	8.79
2001	4227,1	32.40	1369.7	22.39	946,5	9.58	405.2	9.58
2002	4522,8	31.48	1423.9	20.84	942,9	10.63	481	10.63
2003	5252,3	34.45	1809.5	24.46	1285,0	9.98	524.5	9.98
2004	6149,1	33.50	2060.5	24.16	1485,8	9.34	574.7	9.34
2005	7562,0	38.51	2912.4	29.99	2267,8	8.52	644.6	8.52
2006	8501,6	40.30	3426.6	31.92	2714,0	8.38	712.6	8.38
2007	9352,9	37.20	3480.2	28.99	2711,8	8.21	768.4	8.21
2008	11043,7	44.95	4964.2	36.25	4003,6	8.69	960.6	8.69
2009	9968,0	34.84	3473.4	23.35	2327,70	11.49	1145.7	11.49
2010	11991,6	34.17	4098.0	23.40	2820,0	10.65	1278.0	10.65
2011	14519,8	36.81	5345.5	26.37	3829,7	10.34	1515.8	10.34
2012	15843,0	37.54	5.948.02	25.59	4.054.3	11.95	1.893.72	11.95
2013	17771,2	31.68	5.631.21	20.70	3.678.1	10.99	1.953.11	10.99
*2014	17647.5	30.96	5.465.03	19.19	3.388,3	11.76	2.076.73	11.76
المتوسط	-	35.66	-	25.69	-	9.93	-	9.93

المصدر : تم اعداد الجدول بناء على: - نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2013/640 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2012، ص 22. - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz.
- المديرية العامة للضرائب، مديرية العليات الجباية، مكتب الاحصائيات (الملحق رقم 35).

- Algérie, Ministre des finances, La note de présentation du projet de la loi finances pour 2014, p 33.

-IMF, contry report N0 12/20 January 2012.

إن نسبة الجباية العادية لم تبلغ 10% كمتوسط للفترة 2000-2014 مقابل ما يقارب 36% كمتوسط بالنسبة لحصة إجمالي الضرائب من الناتج المحلي الخام بما فيها الجباية البترولية و العادية، وهي نسبة تقل على ما هو مسجل في دول الاتحاد الأوربي مثلا حيث كانت محصورة بين 41.6% سنة 2000 و 40.1% سنة 2011 وتجاوزت 50% في الدنمارك في ذات السنة.¹ و بحسب التوقعات تشير المعطيات الى استمرار الأوضاع الحالية على ما هي عليه بالنسبة للجزائر من تواضع لمساهمة الضرائب في الايرادات العامة و الناتج المحلي الخام كما يوضحه الجدول التالي :

¹ Eurostat (online data code: gov_a_tax_ag), 30/01/2013.

الجدول رقم(157) توقعات مساهمة الحصيلة الضريبية في الإيرادات العامة في الجزائر للفترة 2014-2016 (الوحدة : مليار دج)

2016	2015	2014		
2.803	2585	2384	القيمة	الضرائب
38,27	36,78	31,03	% من الإيرادات	
13,6	13,4	13,2	% من الناتج المحلي الخام	
18,2	18,3	18,5	% من ن.م.خ خارج المحروقات	
4521	4443	4396	القيمة	الإيرادات الأخرى
61,40	63,39	65,81	% من الإيرادات	
20,6	21,7	23,2	% من الناتج المحلي الخام	
29	31	34	% من ن.م.خ خارج المحروقات.	
7363	7009	6679		المجموع

Source: : FMI, Rapport N0 14/32 February 2014, P35.

و الخلاصة فإن التفاوت المسجل بين كل من الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة و استحواذ هذه الأخيرة على النسبة العظمى من الحصيلة الجبائية خارج المحروقات، ارتكاز الضرائب المباشرة بشكل كبير على الضريبة على الأجور و المرتبات، و المساهمة الضعيفة للقطاعات الاقتصادية في الحصيلة الجبائية على الرغم من أن القطاع التجاري و الصناعي هو القطاع الاقتصادي الأساسي للجباية، هي مؤشرات على ضعف الانشطة الاقتصادية في الجزائر.

خلاصة الفصل.

بقدر التطور المسجل في تعداد منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كما تؤكد إحصائيات القطاع، بقدر التطور المسجل في ظاهرة وفيات مؤسسات هذه المنظومة، ما يكشف القصور في أدوات السياسة الضريبية و السياسات الأخرى في تهيئة بيئة جاذبة لإستثمارات هذه المؤسسات و ضامنة لاستمراريتها في ظل اعتقاد 67% من أصحاب المؤسسات في الجزائر بأن الضريبة تشكل عائقا لأنشطتهم.

أما عن التأثيرات التي أحدثتها السياسة المنتهجة على تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة فقد كانت ضعيفة و حتى هامشية في بعض المجالات، فتعدادها على الرغم من التطور الذي عرفه لم يكن في مستوى ما كان مأمولا و مستوى تعداد سكان الجزائر و حاجة الاقتصاد الجزائري من هذه المؤسسات، ومساهمتها في التشغيل و الصادرات و القيمة المضافة و الحصيلة الضريبية كانت أقل بكثير بالمقارنة بما تسهم به هذه المؤسسات في الكثير من الدول.

و كل ما سبق يؤشر على أن مساهمة السياسة الضريبية في تطوير هذه المنظومة لم ترق إلى المستوى الذي يسمح لها بتكوين الفوائض الاقتصادية القادرة على الحد من تبعية الاقتصاد الجزائري و نظامه الضريبي لقطاع المحروقات، كما عرفت هذه السياسة قصورا في تحقيق التخصيص المتوازن للموارد الاستثمارية لهذه المنظومة بين القطاعات الاقتصادية تبعا لأهميتها و المناطق الجغرافية تبعا لحاجتها، حيث كرست الأهمية النسبية للقطاعات التجارية على حساب القطاعات الانتاجية من جهة، و المناطق الشمالية على حساب المناطق الجنوبية من جهة أخرى.

الغائمة

لقد تناولت الدراسة الدور الذي يمكن أن تؤديه السياسة الضريبية بأدواتها المختلفة في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من خلال مساهمتها في تهيئة بيئة ضريبية مناسبة لهذا النوع من المؤسسات و مساعدتها على تجاوز العقبات التي تعترضها، فتطرق في جانب منها إلى الإطار النظري لهذه السياسة و ما تتوفر عليه من الأدوات التي تمكنها من الإضطلاع بهذا الدور، بينما تناول جانب منها ما اعتمدته السياسة الضريبية المطبقة في الجزائر من أدوات لتحقيق الغرض ذاته.

أولاً. النتائج .

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج نستعرضها فيما يلي:

I. نتائج اختبار الفرضيات: لقد تم التوصل بشأن الفرضيات التي كانت منطلقاً لمعالجة الإشكالية إلى ما يلي:

- 1- بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة بمساهمة كفاءة التشريع الضريبي في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فقد تحققت من خلال تأكيد الدراسة لدور النظام الضريبي القائم على المعدلات الضريبية الموضوعية و فعالية الرقابة الجبائية في مواجهة التهرب و مرونة و قصر آجال الفصل في النزاعات الضريبية في تخفيف كلفة الامتثال الضريبي و تهيئة البيئة المناسبة لاستثمارات هذه المؤسسات.
- 2- فيما يتعلق بالفرضية الثانية التي اعتبرت الحوافز الضريبية من أهم أدوات تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فقد تأكدت هي الأخرى من خلال النتائج التي توصلت لها الدراسة مثل الكثير من الدراسات الأخرى بشأن قوة تأثير الحوافز الضريبية على قرار الاستثمار في هذا النوع من المؤسسات، فضلاً عن النتائج الإيجابية التي حققتها تطبيقات برامج التحفيز الضريبي في كثير من الدول حين استندت على الدراسات العلمية في عملية الانتقاء، و أحيطت بالمعايير و الضوابط الكمية المرشدة لطريقة استخدامها.
- 3- بشأن الفرضية الثالثة المتعلقة بدور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر و التي تعتبر الفرضية الأساسية للدراسة، فإن السياسة الضريبية بأدواتها الحالية و بطريقة استخدامها جعلت هذه المؤسسات تنشط في بيئة ضريبية تتميز بارتفاع كلفة الامتثال الضريبي، فهي تعد من البيئات الأكثر عدداً في مدفوعات الضرائب، الأكثر بطئاً في تعامل إدارتها الضريبية مع المؤسسات، و تستهلك فيها الضريبة نسبة عالية من أرباح المؤسسات؛ و نتيجة ذلك هو الضعف الكبير المسجل في تطور هذه المنظومة مقارنة بحاجة الاقتصاد الجزائري و التعداد السكاني للجزائر و تعداد هذه المؤسسات في الكثير من الدول الأخرى، الأمر الذي أثر سلباً على مساهمتها في الاقتصاد الوطني إذ تميزت مقارنة بمساهمة مثيلاتها في الاقتصاديات الأخرى بالضعف في توفير مناصب الشغل و تكوين القيمة المضافة و النسبة الهامشية في الصادرات، و عدم الكفاءة في تخصيص الموارد الاستثمارية بين القطاعات الاقتصادية و المناطق الجغرافية، ما كرس تبعية الاقتصاد الجزائري و نظامه الضريبي لقطاع المحروقات.

II. النتائج المتعلقة بأهمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و دور السياسة الضريبية في تحفيزه و توجيهه: لقد

أكدت الدراسة المعطيات التالية

- 1- يحتل الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مكانة هامة في اقتصاديات دول العالم، فخصائص هذه المؤسسات تجعل منها قطاعا رائدا في ترقية الاستثمار و تحقيق التنمية إذا توفرت الأدوات و السياسات و الشروط التي تجعل نشاطها يتم في اطار تكاملي و في ظل سياسة استثمارية و تنموية واضحة المعالم و بعيدة عن العشوائية و عدم التخطيط؛
- 2- تتوفر السياسة الضريبية على الأدوات التي يمكنها تعميق رغبة الأفراد في استثمار مدخراتهم في مشروعات اقتصادية لها عائد اقتصادي و اجتماعي بدل اكتنازها، و دفعهم إلى الإلتزام بالأولويات الاقتصادية و الاجتماعية للاستثمار، و من أبرز هذه الأدوات:

أ- تصميم نظام ضريبي يحقق التناوب بين الاستقطاع الضريبي و هدف تحفيز الاستثمار، بقيامه على عدالة توزيع العبء الضريبي، بساطة و يسر إجراءات التصريح بالضريبة و دفعها، الوضوح في تشريعاته المحددة للحقوق و الإلتزامات عند تأسيس الضريبة و تحصيلها أو الرقابة عليها أو عند نشوء نزاع بشأنها؛

ب- إقرار سياسة تحفيز ضريبي قائمة على دراسات و ضوابط علمية، تحدد فيها أداة التحفيز و التوجيه بحسب قدرة تأثيرها على طبيعة و نوعية الاستثمار المستهدف بالتنمية، و المساهمة في مساعدة المشروعات الاستثمارية على مواجهة العقبات التي تعترضها، و تطبيقها في وقت حاجة المشروعات لها و لمدة كافية لإحداث تأثيرها، و من هذه الأدوات الإعفاء الدائم للمؤسسات التي تساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للسياسة الاقتصادية، الإجازة الضريبية للمؤسسات الحديثة لدورها في زيادة معدلات الاستثمار في ظل ربط منحها بضوابط ترتبط بجدية المشروع و عائدته الاقتصادي و الاجتماعي، المعدلات الضريبية التمييزية حيث تسمح بتخفيض العبء الضريبي على المؤسسات التي تعرف عقبات أكثر بسبب طبيعة نشاطها أو مكان مزاولته أو أهميته، و الاهتلاك المعجل لدوره في تشجيع تجديد الأصول الاستثمارية و توسيع المشاريع؛

3- أن جوانب القصور التي أثرت بشأن دور أدوات التحفيز الضريبي في تحفيز و توجيه الاستثمار لا تعود إلى طبيعة هذه الأدوات بقدر ما تعود لطريقة استخدامها؛

4- تتوقف فاعلية الحافز الضريبي على دقة اختيار نمط التحفيز و مجاله و تناسبه مع الهدف المأمول من إقراره؛

5- الإجازة الضريبية هي أكثر الحوافز تفضيلا بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، إلا أنه يرافق استخدامها الكثير من المشكلات التطبيقية، بداية من صعوبة تحديد مدة الإعفاء و بداية سريانها إلى إمكانية تصفية المشروع فور إنتهاؤها و غيرها من المشكلات، كما اعتبرها البعض أكثر الأدوات كلفة و أقلها جاذبية للمشروعات التي تحقق خسائر في سنوات الإعفاء، فضلا على أن تعميمها يفقدها القدرة التوجيهية للاستثمار؛

6- لا يمكن للسياسة الضريبية أن تكون ذات أثر فعال في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل غياب المناخ الاستثماري المناسب الذي يطبعه الاستقرار السياسي و الأمني و الاقتصادي و لا تتوفر فيه البنى التحتية و الفرص الحقيقية للاستثمار.

III. النتائج المتعلقة بالسياسة الضريبية المطبقة لتحفيز الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر: إن استعراض و تحليل أدوات السياسة الضريبية المطبقة في الجزائر بهدف تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و التي جمعت بين الأدوات التي أقرها القانون الضريبي العام بفروعه المختلفة، و الأدوات المرافقة لقوانين و هيئات ترقية الاستثمار، قادنا إلى النتائج التالية:

1- عدم التناسب بين حجم الاستقطاع الضريبي و سياسة تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فمعدلات الضرائب على عوائد السندات و الودائع و الثروة تعرف انخفاضا مقارنة بالمعدلات المطبقة على عوائد الاستثمارات الحقيقية، ما يشجع تسرب رؤوس الأموال من الدائرة الاستثمارية إلى دائرة المضاربة في العقارات و المنقولات، و لن يسهم ذلك في تنمية الاستثمار في هذه المؤسسات؛

2- تباين المعاملة الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لإعتبرات تفتقد المبرر الاقتصادي، لإرتباطها بالطبيعة القانونية للمؤسسة أو نظام خضوعها للضريبة، بدلا من إرتباطها بالعوامل المتحركة في تخصيص الموارد الاستثمارية بين المؤسسات و القطاعات الاقتصادية؛

3- تواضع عدد القضايا التي تطالها الرقابة الضريبية بأشكالها المختلفة، سوف يجد من قدرتها على حماية الحصيلة الضريبية من التآكل بفعل التهرب الضريبي، و حماية المؤسسات الممتثلة من المنافسة غير العادلة للمؤسسات المتهربة؛

4- لا زالت ظاهرة النزاع الضريبي تعرف تضخما في عدد القضايا، تعددا في الإجراءات و الهيئات، و طولا في الآجال؛ ما يزيد من كلفة الامتثال الضريبي للمؤسسات و يضع الكثير منها موضع تعسف ضريبي، سيما في غياب المحاسبة التي يستند إليها كأداة إثبات أمام الإدارة الضريبية، فغالبية هذه المؤسسات تخضع للضريبة بطريقة جزافية؛

5- تشتت المعاملة الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بين قوانين الضرائب و قوانين و هيئات ترقية الاستثمار المختلفة؛

6- غياب التمايز الضريبي لصالح المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلا ما ندر، مثل ما حُصت به المؤسسات المنتجة منها و الناشطة في الولايات المستفيدة من إعانة صندوق تنمية الجنوب و تنمية الهضاب العليا من تخفيض في الضريبة على أرباح الشركات بنسبتي 20% و 15% تواليا، و لمدة خمس سنوات؛

7- إعتبار نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بصيغته الحالية كنظام ملائم لتنمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، يعد أسوأ خيارات السياسة الضريبية للمؤسسات الإنتاجية منها، فهذا النظام يقتضي دورة اقتصادية تعرف اتجاها واحدا نحو الزواج و تحقيق الأرباح فقط، ما يخضع حتى المؤسسات المتعرضة لخسائر للضريبة؛

- 8- غياب المعايير و الضوابط الكمية الضامنة لإستخدام الحوافز بكفاءة، إذا استثنينا إلزام المادة السادسة من قانون المالية لسنة 2014 المستفيدين من الإعفاءات و التخفيضات خلال مرحلة الاستغلال في اطار أجهزة دعم الاستثمار بإعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الاعفاءات و التخفيضات في أجل (04) سنوات من اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي غير أن قانون المالية لسنة 2016 قلص نسبة الأرباح المطالب بإعادة استثمارها إلى 30% فقط، إضافة إلى ربط المادة (74) من قانون المالية لسنة 2014 منح الحوافز الجبائية للمستثمرين في إطار أجهزة دعم الاستثمار و أجهزة دعم التشغيل بالتناسب مع معدل دمج المواد المصنعة محليا قبل أن يلغى هذا الضابط بموجب قانون المالية 2015؛
- 9- تعميم الحوافز الضريبية لا سيما في اطار قوانين و هيئات ترقية الاستثمار؛
- 10- غياب بعض أدوات التحفيز عن خيارات السياسة الضريبية رغم اثبات التجارب كفاءتها في تحفيز و توجيه الاستثمار، على غرار الاهتلاك المعجل و معونات الاستثمار؛
- 11- الإفراط في استخدام الإجازة الضريبية وتعميمها، أفقدها فعالية التوجيه القطاعي و الجغرافي للاستثمارات، إذ اتجهت غالبيتها نحو المشروعات ذات العائد السريع و السيولة المرتفعة و درجة المخاطرة المحدودة، و التي هي في غنى عن الحوافز الضريبية من الأصل؛
- 12- غياب الخلفية العلمية لعملية الانتقاء و طريقة الاستخدام لأدوات التحفيز الضريبي؛
- 13- خلاصة المعطيات السابقة، ممارسة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لأنشطتها في بيئة ضريبية جعلت الجزائر في خانة الدول الأكثر عددا في مدفوعات الضرائب، الأكثر بطئا في تعامل ادارتها الضريبية مع المؤسسات، و التي تستهلك فيها الضريبة نسبة عالية من أرباح المؤسسات، و وضعتها في مراتب متأخرة جدا في تقارير مؤشر دفع الضرائب و سهولة ممارسة الأعمال للبنك الدولي، و رسخت الإعتقاد لدى 67% من أصحاب المؤسسات في الجزائر بأن الضريبة تمثل عائقا لأنشطتهم؛
- IV. النتائج المتعلقة بدور السياسة الضريبية في تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية مساهمتها في الاقتصاد الوطني: لقد قادتنا الدراسة في هذا المجال إلى النتائج التالية:
- 1- على الرغم من التطور الذي عرفته منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر و اتجاه تعدادها نحو التزايد مثل ما تبرزه إحصائيات القطاع، غير أنه لم يكن في مستوى حاجة الاقتصاد الجزائري من تعداد هذه المؤسسات و لا مستوى التعداد السكاني في الجزائر و لا مستوى تعداد هذه المؤسسات في الكثير من الدول النامية؛
- 2- ارتفاع نسبة تصفية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و قد مست الظاهرة مختلف القطاعات الاقتصادية بما في ذلك القطاعات ذات الأهمية و الأولية بالنسبة للاقتصاد الوطني؛ ما يكشف صعوبة إستمرارية أنشطتها أو ارتفاع نسبة الاستثمارات غير الجادة التي تُصنّف مع انتهاء فترة الحوافز و ربما قبل انطلاق نشاطها؛
- 3- تواضع مساهمة استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في توفير مناصب الشغل، لتبقى الإدارة العامة الأكثر استيعابا للوظائف، كما أن تمركزها في الولايات الشمالية أفقدها القدرة على تحقيق التوازن الجهوي للتنمية؛

- 4- لم تسهم السياسة الضريبية في تخصيص الموارد الاستثمارية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة و فق أهميتها و أولويتها، و بما يؤدي إلى إحداث التغيرات الهيكلية المطلوبة في هيكل الاقتصاد الجزائري من خلال توجيهها نحو القطاعات الانتاجية؛
- 5- لا تزال بنية الاقتصاد الجزائري تظهر سوء تخصيص الموارد الاستثمارية خارج قطاع المحروقات، و تكريس الأهمية النسبية للقطاعات التجارية و الخدمية خصوصا قطاع النقل على حساب القطاعات الإنتاجية لاسيما قطاعي الصناعة و الزراعة؛
- 6- لا تزال نسبة صادرات المحروقات لا تقل عن 98% من صادرات الجزائر كاشفة بذلك ضعف مساهمة الصادرات خارج المحروقات و هامشية مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في هذه الصادرات، بخلاف ما تعرفه هذه المساهمة من ارتفاع في كثير من الدول؛
- 7- لا تزال الواردات تعرف ارتفاعا كبيرا مع ثبات بنيتها الهيكلية من السلع و الخدمات، كاشفة بذلك عجز الجهاز الإنتاجي الوطني بمؤسساته المختلفة عن توفير بدائل لها؛
- 8- لم تسهم السياسة الضريبية في تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى المستوى الذي يسمح لها بتكوين الفوائض الاقتصادية القادرة على الحد من تبعية الاقتصاد الوطني و حصيلة نظامه الضريبي لقطاع المحروقات؛
- 9- إن إقرار قانون المالية التكميلي لسنة 2015 لبرنامج الامتثال الضريبي الطوعي لدفع الأشخاص الطبيعية إلى إيداع أموالهم لدى البنوك و إخضاعها للتوقيع الضريبي الجزائري بمعدل 7%، يؤشر لعجز السياسة الضريبية و باقي فروع السياسة الاقتصادية الأخرى في جذب الأموال المكتنزة نحو الدائرة الرسمية في شكل مشاريع استثمارية لا سيما الصغيرة و المتوسطة منها.

ثانيا. التوصيات.

بالإضافة إلى ما تم تقديمه من مقترحات في ثنايا هذه الدراسة، و بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها فإننا نقترح الآتي:

- 1- السياسة الضريبية هي جزء من السياسة الاقتصادية و المالية للدولة، لذلك ينبغي أن تكون لها أهداف مرحلية محددة تجعلها ضمن دائرة الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية و تحقق التناسق و التكامل بين فروعها و تبرز أدواتها المختلفة كوحدة واحدة تروم نفس الأهداف؛
- 2- فعالية السياسة الضريبية تتوقف على رشادة السياسة الاستثمارية، لذا ينبغي تحديد ملامح هذه الأخيرة و أهدافها أولا، ثم تصميم سياسة ضريبية قائمة على الأدوات التي تنسجم معها، و يمكنها التأثير على المتغيرات بما يضمن تحقيق أهدافها؛
- 3- قد تكون السياسة الضريبية النظرية ذات أهمية كبيرة، لكن الأهم هو تطبيقاتها العملية، فهي الكفيلة بإظهار الفرق بين ما يجب أن يكون و ما هو كائن، ما يستدعي إعدادها في إطار فضاءات تجمع من يملكون الخبرة العلمية النظرية من باحثين، و من يملكون الخبرة العملية من محاسبين و مستشارين جبائين و حتى المستثمرين، و يمكن للمجلس الوطني للجباية أن يشكل فضاءا لإلتقاء هذه الفئات.
- 4- ضرورة ربط برامج الحوافز الضريبية بمدى المساهمة في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية التي ينبغي أن تكون قائمة على مبدئي الأهمية و الأولوية و حاجة المشروع الاستثماري للحوافز؛

- 5- ضرورة الحد من الإفراط في استخدام الإجازة الضريبية المعممة، و ربط مدتها ببعض المعايير الكمية كتحقيق مستوى معين من الأرباح، نسبة المدخل المحلي في العملية الانتاجية، تحقيق نسبة معينة من الصادرات...؛
- 6- استخدام الحوافز بين القطاعات و الأقاليم بصفة تناوبية، على أن يتم سحبها من القطاعات التي استقطبت استثمارات تفوق قدرات استيعابها و المناطق عند تحقيقها لمستويات عالية من التنمية؛
- 7- التقويم الدوري المستمر و الجاد لبرامج الحوافز الضريبية للوقوف على سلبياتها و إيجابياتها، و من ثم التخلص من الأدوات العقيمة و سحبها من الاستثمارات غير الجادة، فهي لن تؤدي في هذه الحالة إلا إلى ضياع موارد الخزينة العمومية؛
- 8- توزيع برامج الحوافز على مراحل تبعا لأهداف و التزامات مرحلية ينبغي على المستثمر تحقيقها، مع ربط الاستفادة من حوافز كل مرحلة بتنفيذ إلتزامات و تحقيق أهداف المرحلة السابقة لها، و تحديد مقررة الاستفادة من الحوافز في كل مرحلة؛
- 9- تطبيق معدلات ضريبية تصاعدية تبعا لحجم المؤسسة ما دام أن الهدف هو توجيه الاستثمار نحو قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، أو فرض معدلات نسبية مختلفة تبعا لحجم المؤسسة و قدرتها و وزنها الاقتصادي و الاجتماعي، بخلاف التمايز الضريبي الحالي المبني على أساس الشكل القانوني أو نظام الإخضاع الضريبي و الذي أفقده المبرر الاقتصادي؛
- 10- ضرورة ربط المعاملة الضريبية التمييزية بنشاط المؤسسة من حيث صعوبة ممارسته و أهميته و مكانه و ليس لشكلها القانوني، فالمستهدف بالتحفيز هو الاستثمار الذي يتجلى في نشاط المؤسسة و ليس في شكلها القانوني؛
- 11- نظام الإخضاع الضريبي الأنسب للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة هو نظام محاسبي مبسط كمرحلة أولى لإعدادها و إكسابها القدرة على تحمل إلتزامات نظام محاسبي حقيقي لاحقا، بدلا من نظام الضريبة الجرافية الوحيدة المطبق حاليا على غالبية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فهذا الأخير يفتقد قاعدتي العدالة و اليقين، كما أن تأسيسه للضريبة على أساس رقم الأعمال و ليس النتيجة يجعله مناقضا لطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تحتمل نتيجته الربح و الخسارة؛
- 12- ضرورة التخلص من إنفراد الجهاز الاداري بإعداد قانون المالية بما يحمله من التدابير المالية و الاقتصادية المختلفة، في غياب الاسترشاد بما تقدمه الدراسات الاكاديمية من تدابير و حلول لكل ما تعانيه الدولة من مشكلات، و ضرورة عرض التدابير التي يتضمنها مشروع قانون المالية في أي مجال من المجالات على الاكاديميين و المتخصصين لتقييمها و إثرائها قبل صدوره النهائي، بخلاف ما هو سائد حاليا أين يتم اصدار قانون المالية و إدخاله حيز التطبيق ثم تنظيم الايام الدراسية و الاعلامية لتقييم ما جاء به من تدابير؛ ما يجعلها عرضة للتغيير في أوقات قياسية و هو ما يفقد النظام الضريبي استقراره.

ثالثا. آفاق الدراسة: قد تشكل هذه الدراسة منطلقا لبحوث مستقبلية تتمحور حول:

- 1 - أهمية التنسيق الضريبي الدولي في تفعيل دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار؛
- 2 - دور التنسيق الضريبي الدولي في تدويل الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة؛
- 3 - أثر المنافسة الضريبية الدولية على حركية الاستثمار المحلي و الأجنبي.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية.

أ.الكتب:

1. أحمد شرف الدين، طرق ازالة المعوقات القانونية للاستثمار- تشخيص الحالة المصرية- دار الكتب، القاهرة، 1993.
2. أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
3. أحمد عارف العساف و من معه، الأصول العلمية و العملية لإدارة المشاريع الصغيرة و المتوسطة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2012.
4. أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981.
5. أميرة حسب الله، محددات الاستثمار الأجنبي المباشر و غير المباشر في البنية الاقتصادية العربية، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
6. أمين السيد أحمد لطفي، تحليل و تقييم الحوافز و الاعفاءات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
7. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، مركز الاسكندرية للكتاب، الإسكندرية 2000.
8. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية العربية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1995.
9. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون تاريخ.
10. حماد طارق عبد العال، التجارة الإلكترونية- المفاهيم و التجارب-...، الدار الجامعية، القاهرة، 2003.
11. رفعت المحجوب، المالية العامة-النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة، القاهرة، 1975.
12. رمضان صديق محمد، الضمانات القانونية و الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
13. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
14. سامر مظهر قنطجني، سياستا تحصيل الزكاة و إلغاء الضرائب المائتين، شعاع للنشر و العلوم، سوريا، 2008.
15. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية(مدخل تحليلي مقارن)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000 .
16. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشموي، اقتصاديات الضرائب(سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
17. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.
18. السيد عبد المولى، المالية العامة، دراسة للاقتصاد العام، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977.
19. السيد عبد المولى، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
20. السيد عبد المولى، الوجيز في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003.
21. السيد عبد المولى، الوسيط في التشريع الضريبي المصري، مطبعة جامعة القاهرة، 1988.
22. السيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
23. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضريبة، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2004.
24. صالح صالح، السياسة النقدية و المالية في اطار نظلم المشاركة في الاقتصاد الإسلامي، دار الوفاء ، مصر، 2001.
25. صفوت عبد السلام عوض الله، اقتصاديات الصناعات الصغيرة و دورها في تحقيق التصنيع و التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
26. عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
27. عبد الحفيظ عبد الله عيد، المعاملة الضريبية لفروع الدخل في اطار الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.
28. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية المصرية، القاهرة، 1976.
29. عبد الستار عبد الحميد سلمي، الضريبة على القيمة المضافة و مدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
30. عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال و الاستثمار الدولي، مكتبة الاشعاع، الاسكندرية، 2001.
31. عبد السلام أديب، السياسة الضريبية و استراتيجية التنمية - دراسة تحليلية لنظام الجبائي المغربي - أفريقيا الشرق للطباعة، 1998.
32. عبد العزيز فهمي هيكل، أساليب تقييم الاستثمارات، دار الراتب الجامعية، بيروت، 1985.
33. عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية المعاصرة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية 1993.
34. عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، أساسيات الاستثمار و التمويل، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 2000.
35. عبد الكريم صادق بركات، مقال في التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة، معهد الدراسات المصرفية، الإسكندرية، 1973
36. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
37. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011.

38. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات تمويل المشروعات الصغيرة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009 .
39. عبد المطلب عبد الحميد، دراسات الجدوى الاقتصادية لاتخاذ القرارات الاستثمارية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000.
40. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة (الجزائر)، 2005.
41. العشماوي عثمان و آخرون، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، القاهرة، 2007.
42. عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
43. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1972.
44. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003.
45. فتحي السيد عبده أبو السيد أحمد، الصناعات الصغيرة والمتوسط ودورها في التنمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2005.
46. فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000.
47. كمال حشيش، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية 1984.
48. محمد إبراهيم طه السقا، الاقتصاد الخفي في مصر، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1996.
49. محمد إبراهيم محمود أحمد الشافعي، سياسة الاعفاءات الضريبية وأثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
50. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومه، الجزائر، 2003.
51. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، ITCIS، الجزائر، 2010.
52. محمد عمر أبو دوح، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية و الأسس العلمية للضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
53. محمد مبارك حجير، السياسة المالية و النقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار الجامعية، القاهرة، بدون تاريخ .
54. محمد محروس إسماعيل اقتصاديات الصناعة و التصنيع، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997.
55. محمود محمد نور، أسس و مبادئ المالية العامة، ط 1، مكتبة التجارة و التعاون، 1973.
56. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، القاهرة، 1998.
57. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
58. المرسي السيد حجازي، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة، أليكس لتكنولوجيا المعلومات للنشر، الإسكندرية، 2004.
59. مصطفى الكثيري، النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب، منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1985.
60. منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية المعاصرة، ط3، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية 1996.
61. موفق سمير المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه منشورة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2005.
62. ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004.
63. نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية 2007.
64. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1985.
65. يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، ط 2، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية مصر، 2002.
66. يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة - دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2002.

ب. رسائل الدكتوراه.

1. أحلام علي الشيخ، الدخل الخاضع للضريبة في ظل التجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2006.
2. بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2012.
3. بوعلام وهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012.
4. الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة الجبائية و استراتيجيات المكافحة (حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف (المسيلة)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2015.
5. حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2006.
6. خيري مصطفى كنانة، أثر المعلوماتية و العولمة و الانترنت في تكييف نظم المعلومات الادارية (مع إشارة خاصة لدائرة ضريبة الدخل في الأردن)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان، 2003.

7. دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2005.
 8. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1995.
 9. عبد الوهاب دادن، دراسة تحليلية للمنطق المالي لنمو ص م الجزائرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2008.
 10. عثمان خلف، واقع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و سبل دعمها و تنميتها - حالة الجزائر - دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2004.
 11. فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، كلية الحقوق، 2013.
 12. فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقا لمنهج الاقتصاد الإسلامي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 1993.
 13. محمد عباس محززي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2005.
 14. محمد فلاح، السياسة الجبائية (الأداة و الأهداف)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
 15. منى محمود أدلي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمار في الدول النامية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، 2006 .
 16. نزيه عبد المقصود مبروك، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 2002.
 17. وليد عبد الرحمان صدقي الرومي، الادخار الاجباري و دوره في تمويل التنمية الاقتصادية في البلدان المتخلفة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 1982.
- ج. مذكرات الماجستير .**
1. أحمد حجارى، إشكالية تطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و علاقتها بالتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية، 2011.
 2. أحمد مقدمي، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2006.
 3. الحواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2005 .
 4. رابح حميدة، استراتيجيات و تجارب ترقية دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في دعم النمو و تحقيق التنمية المستدامة - دراسة مقارنة بين التجربة الجزائرية و التجربة الصينية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2011.
 5. عثمان خلف، دور و مكانة الصناعات الصغيرة و المتوسطة في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1994.
 6. علي صحراوي، مظاهر الجبائية في الدول النامية و آثارها على الاستثمار من خلال إجراءات التحريض الجبائي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1992.
 7. عيسى اسماعين، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، 2004.
 8. غنية العيد شيخي، دور الشراكة الأورو متوسطية في تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و انعكاسها على التجارة الخارجية - دراسة حالة الجزائر- رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2009.
 9. كامل عبد ربه أبو معيلش، ضريبة الدخل في ظل التجارة الالكترونية(المشكلات المحاسبية و الحلول المقترحة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2009.
 10. لميس عساف الباكير، تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2001.
 11. لمن بليلة، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 1999.
 12. ليلي مكاك، دور وكالة التنمية الاجتماعية في تحسين ظروف الأسرة الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاجتماعية و العلوم الإسلامية، 2011.
 13. محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1997.
 14. ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر و أثره على المؤسسة و التحريض الاستثماري، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 97/96.

د.المجلات و الدوريات:

1. أحمد شرف الدين، دور المعاملة الضريبية في تشجيع الاستثمار و توجيهه، في : المجلة المصرية للقانون الدولي، المجلد الأربعون، 1984.
2. أسامة محمد الفولي، دور الأجازة الضريبية كحافز للاستثمار الخاص، في : مجلة الحقوق للبحوث القانونية و الاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العددان الثالث و الرابع، 1989.
3. إسماعيل سراج الدين، التنمية المستدامة من النظرية إلى التطبيق، في : مجلة التمويل و التنمية، ديسمبر 1996.
4. بن عبد الفتاح دحمان و من معه، التنافسية الجبائية و آثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية، في: مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة ورقلة، العدد الخامس، جوان 2011.
5. جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض و التنبئ، في : مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، العدد 52، 2010.
6. جمال عبد الخالق العريفي، السياسات المالية و الضريبية وتأثيرها في التضخم النقدي في الجمهورية اليمنية، في : مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 51، 2010.
7. حاكمي بوحفص، الاصلاحات و النمو الاقتصادي في شمال أفريقيا - دراسة مقارنة -، في : مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، جامعة الشلف، كلية الاقتصاد، مخبر العولمة و اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد السابع، 2009.
8. الحواس زواق، اسهامات السياسة الضريبية في التأهيل التمويلي للمؤسسة الاقتصادية في: مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد3، 2009.
9. حيدر عبد المطلب البكاء، الحوافز الضريبية و أثرها على الاستثمار و التنمية الاقتصادية في الفكر الاقتصادي الإسلامي، في : مجلة دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العدد 27، 2012.
10. رأفت رضوان و من معه، الضرائب في عالم الأعمال الإلكتروني، في : مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد (2) العدد (2) ،المعهد العربي للتخطيط، الكويت، جوان 2002.
11. رمضان صديق محمد، نظرية اتساق الضريبي و مدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، في: مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد (05)، العدد (01)، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2002.
12. سهام عبد الكريم، سياسة تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر...، في : مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 9، 2011.
13. صالح صالح، أساليب تنمية المشروعات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، في : مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 03، 2004.
14. صالح صالح، تأثير البرامج الاستثمارية العامة على النمو الاقتصادي و الاندماج القطاعي بين النظرية الكينزية و استراتيجية النمو غير المتوازن، في : مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 13، 2013.
15. الطيب داودي، دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التنمية الواقع و المعوقات - حالة الجزائر - في : مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 11، 2011.
16. عبد الرحمان بن عنتر، واقع مؤسساتنا الصغيرة و المتوسطة، في : مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، العدد(01)، 2002.
17. عبد الهادي ابراهيم عبد الحفيظ، اطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحويل الى عالم التجارة الإلكترونية، في:مجلة الدراسات المالية و التجارية، كلية التجارة، بني سويف، المجلد 9، العدد 2، 1999.
18. عبد الوهاب دادن، الجباية الافتراضية و التجارة الالكترونية - النقاشات، المشاكل، و التحديات - في: مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، العدد 3، 2004.
19. عزوز علي، آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، في : مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، جامعة الشلف، العدد 8، 2012.
20. عصام خوري، عبير ناعسة، النظام الضريبي و أثره في الحد من التلوث البيئي، في : مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد (29)، العدد (1) .
21. عمرو هشام العمري، مرونة الهياكل الضريبية في ظل نظرية مراحل الهيكل الضريبي - دراسة مقارنة-، في : مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، المجلد السابع، العدد الثاني، جوان 2005.
22. م.م سهاد كشكول، أثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، في : مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 19، العدد 68.
23. محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، في : مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد 19، العدد 2، 2003.

24. محمد رضا سليمان، الضريبة على القيمة المضافة و امكانية تطبيقها في مصر، في : مجلة مصر المعاصرة، السنة السادسة و السبعون، العدد 399، جانفي 1985.
25. محمد عباس محرز، التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي، في: مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة و اقتصاديات شمال أفريقيا، جامعة الشلف، العدد 2، ماي 2005.
26. نعيم فهيم حنا، ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية، في : مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد رقم 18، العدد رقم 2، 1996.
27. يحي قاسم علي سهل، قرار تقدير ضريبة الدخل و طرق الطعن فيه، في : مجلة العلوم الاجتماعية و الانسانية، جامعة عدن، المجلد العاشر، العدد الواحد و العشرون، جويلية - ديسمبر، 2007.

هـ. الدلائل والمطبوعات و التقارير:

1. الأمم المتحدة، الأونكتاد، الاستثمار الأجنبي المباشر و التنمية، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية، الأمم المتحدة، نيويورك و جنيف، 1999.
2. الأمم المتحدة، مجلس التجارة و التنمية، المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، TD/B/COM.2/ISAR/920 APRIL 2000.
3. تقرير مشترك حول تعزيز ريادة الأعمال والابتكار والإبداع في المنطقة الأورو متوسطية، للقيمة الأورو متوسطية للمجالس الاقتصادية و الاجتماعية والمؤسسات المماثلة المنعقدة في الإسكندرية (مصر)، 18 - 19 أكتوبر/تشرين الأول 2009.
4. الأونكتاد، تقرير لجنة المشروعات و تيسير الأعمال التجارية و التنمية، أكتوبر 2003 .
5. البنك الدولي تقارير مؤشر سهولة دفع الضرائب للسنوات 2006-2014 .
6. البنك الدولي، تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي، 2012.
7. تونس، المعهد الوطني للإحصاء، المسوح الوطنية حول السكان و التشغيل .
8. تونس، وزارة المالية التونسية، تقرير حول مشروع ميزانية الدولة لسنة 2014.
9. الجزائر، المجلس الاقتصادي و الاجتماعي، مشروع تقرير من أجل سياسة لتطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، 2002.
10. الجزائر، المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي، تقرير حول الظرف الاقتصادي و الاجتماعي للسداسي الأول، الدورة الثانية عشرة، 1998.
11. الجزائر، بنك الجزائر، التقارير السنوية للفترة 2000-2012.
12. الجزائر، نشرة الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014، .
13. الجزائر، نشرة الديوان الوطني للإحصاء رقم 2014/669 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2013
14. الجزائر، نشرة الديوان الوطني للإحصاء رقم 2013/640 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2012.
15. الجزائر، نشرة الديوان الوطني للإحصاء رقم 2012/609 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2011.
16. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، مديرية المنظومات الاعلامية و الاحصائيات، نشرة المعلومات الاقتصادية للمؤسسات ص م، العدد 6، 2005.
17. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، مديرية المنظومات الاعلامية و الاحصائيات، نشرة المعلومات الاقتصادية للمؤسسات ص م، العدد 6، 2006.
18. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، مديرية المنظومات الاعلامية و الاحصائيات، نشرة المعلومات الاقتصادية للمؤسسات ص م، العدد 12، 2007.
19. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، مديرية المنظومات الاعلامية و الاحصائيات، نشرة المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 14، 2008.
20. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، مديرية المنظومات الاعلامية و الاحصائيات، نشرة المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 16، 2009.
21. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرة المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 18، 2010.
22. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرة المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 20، 2011.

23. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 22، 2012.
24. الجزائر، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م، العدد 23، 2013.
25. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الإحصائيات.
26. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 64 لسنة 2012.
27. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 65، 2013.
28. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2014.
29. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2010.
30. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 31.
31. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مرونة إجراءات المنازعات تعهد لحماية حقوق المكلف بالضريبة، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 51، 2011.
32. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الرغبة، 2013.
33. الجزائر، وزارة المالية، تقرير تقديم قانون المالية 2014.
34. الجزائر، وزارة المالية، وزارة المالية – خمسون سنة من الانجاز، 2013.
35. الجزائر، وزارة المؤسسات و الصناعات الصغيرة و المتوسطة، برنامج تأهيل المؤسسات، جانفي 2002.
36. الجمهورية التونسية، وزارة التنمية الجهوية و التخطيط، المعهد الوطني التونسي للقدرة التنافسية و الدراسات الكمية، دراسة حول واقع و آفاق الاقتصاد التونسي، جانفي 2013.
37. صندوق النقد الدولي، أهداف ومبادئ الضريبة، وثيقة منشورة رقم INST/DOL/31-A (بدون تاريخ).
38. صندوق النقد الدولي، تعبئة الإيرادات العامة في البلدان النامية، SM/11/21، 2011.
39. صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007.
40. صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد، 2013.
41. المغرب، تقارير النشاطات السنوية للمديرية العامة للضرائب في المغرب.
42. منظمة برلمانين عرب ضد الفساد، دليل البرلمان العربي للرقابة على الإيرادات، الطبعة الأولى، 2011.
43. المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، سلسلة أداء الأعمال في الدول العربية، تقرير مؤشر دفع الضرائب، العدد الرابع، (أكتوبر- ديسمبر)، 2012.

و.الملتقيات و المؤتمرات العلمية:

1. أسماء لرقط ومن معها، دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاديات النامية ومعوقات تنميتها، في : الملتقى الدولي حول تمويل م ص م و تطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25-28 ماي 2003.
2. أشرف حنا ميخائيل ليست بالإعفاءات الضريبية وحدها تنمو الاستثمارات في مصر، في: المؤتمر الضريبي الرابع لجمعية الضرائب المصرية حول أثر الضرائب على الاستثمار في مصر و الدول العربية ، القاهرة، 25-26 سبتمبر 2004.
3. بن علي بلعزوز و من معه، مبدأ الضريبة يقتل الضريبة بين ابن خلدون و لافر، في : مؤتمر الاسهامات الاقتصادية لابن خلدون، المركز الثقافي الاسلامي بمدريد بالتعاون مع البنك الاسلامي للتنمية و الجامعة الوطنية المفتوحة بمدريد و منظمة الإيسيسكو، مدريد، 3-5 نوفمبر 2006. متاح في www.kantakji.com
4. حسين رحيم، تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر(تشخيص و مقترحات)، في : الملتقى الدولي حول تمويل م ص م و تطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25-28 ماي 2003.
5. الحواس زواق، دور التحفيز الضريبي في تهيئة واصلاح بيئة أعمال المشروعات الصغيرة و المتوسطة، في المؤتمر العلمي الدولي الثامن حول استراتيجية بيئة الأعمال المعاصرة- رؤى و أفكار متجددة-، كلية العلوم الادارية و المالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 29-30 أبريل 2014.
6. الحواس زواق، واقع و آفاق الدعم الحكومي للبحث العلمي في الجزائر، في المؤتمر الدولي حول دور القطاع الخاص في تمويل البحث العلمي، كلية الملك طلال للأعمال، جامعة الأميرة سمية للتكنولوجيا بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية عمان- الأردن، 21-22 نوفمبر 2011.

7. السعيد بريش، إشكالية تمويل البنوك للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، في : الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات ص م في الدول العربية، جامعة الشلف، أبريل 2006.
8. صالح صالح، مصادر و أساليب تمويل المشاريع الكفائية الصغيرة والمتوسطة في نظام المشاركة، في : الملتقى الدولي حول تمويل م ص م وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25 -28 ماي 2003.
9. صالح صالح، أساليب تنمية م ص م في الاقتصاد الجزائري، في ندوة المشروعات ص م في الوطن العربي، الإشكاليات و آفاق التنمية، القاهرة، جانفي 2004.
10. عادل التابعي عبده الغزناوي، دراسة تحليلية انتقادية لسياسة الحوافز الضريبية و اتجاهات لزيادة فعاليتها في: المؤتمر الضريبي الرابع لجمعية الضرائب المصرية حول أثر الضرائب على الاستثمار في مصر و الدول العربية ، القاهرة، 25-26 سبتمبر 2004.
11. عبد الرحيم شبيبي، محمد شكوري ، معدل الاستثمار الخاص بالجزائر (دراسة تطبيقية) في : المؤتمر الدولي حول دور القطاع الخاص في التنمية، المعهد العربي للتخطيط، بيروت، 23-25 مارس 2009.
12. عثمان حسن عثمان، مفهوم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و دورها في التنمية الاقتصادية، في : الملتقى الدولي حول تمويل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و تطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25 -28 ماي 2003.
13. علي هادي عبد الله حدادي، مناخ الاستثمار في الوطن العربي - الواقع والعقبات والآفاق المستقبلية - ، في : المؤتمر العلمي الخامس نحو مناخ استثماري و أعمال مصرفية إلكترونية ، جامعة فيلادلفيا - كلية العلوم الإدارية و المالية، عمان، الأردن 4-5 يوليو 2007.
14. محمد عبد الحليم عمر، التمويل عن طريق القنوات التمويلية غير الرسمية، في : الملتقى الدولي حول تمويل م ص م وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية ، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25 -28 ماي 2003.
15. مغني ناصر مغني، القرض المصغر كإستراتيجية لخلق مناصب الشغل في الجزائر، في ملتقى إستراتيجية الحكومة في مواجهة البطالة، جامعة المسيلة 2011.
16. ناجي بن حسين، مزايا الاستثمار في المشروعات الصغيرة و آفاق تطويرها في الجزائر، في : الملتقى الدولي حول تمويل م ص م وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 25 -28 ماي 2003.
17. ورقة لمنظمة العمل العربي "المنشآت الصغرى والصغيرة و المتوسطة قاطرة النمو الداعمة للتشغيل" مؤتمر العمل العربي، الدورة الثامنة و الثلاثون، القاهرة، جمهورية مصر العربية (15 - 22 مايو / أيار 2011).
18. ورقة لمنظمة العمل العربية (و . م . ع . د 1/35)، المشروعات الصغيرة و المتوسطة كخيار للحد من البطالة وتشغيل الشباب في الدول العربية، مؤتمر العمل العربي، الدورة الخامسة و الثلاثون، شرم الشيخ، مصر، 23 فيفري - 01 مارس 2008 .

ز. القوانين و التشريعات.

1. تونس، وزارة المالية، مجلة الأداء على القيمة المضافة.
2. تونس، وزارة المالية، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.
3. الجزائر، الأمر رقم 03-01 المؤرخ في 20. 08. 2001 و المتعلق بتطوير الاستثمار (ج ر 47 لسنة 2001).
4. الجزائر، الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15. 07. 2006 و المعدل للأمر 03/01. (ج ر 47 لسنة 2006).
5. الجزائر، القانون رقم 284-66 المؤرخ في 15. 09. 1966، المتضمن قانون الاستثمار لسنة 1966 (ج ر 80 لسنة 1966).
6. الجزائر، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 03 يوليو 2001، المتضمن قانون المناجم (ج ر 35 لسنة 2001).
7. الجزائر، القانون رقم 25-88 المؤرخ في 12. 07. 1988 المتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية (ج ر 28 لسنة 1988).
8. الجزائر، القانون رقم 277-63 المؤرخ في 26. 07. 1963، المتضمن قانون الاستثمار لسنة 1963 (ج ر 53 لسنة 1963).
9. الجزائر، المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 19. 12. 1993 و المتعلق بترقية الاستثمار (ج ر 64 لسنة 1993).
10. الجزائر، المرسوم التشريعي رقم 94-319 المؤرخ في 17. 10. 1994 و المحدد لصلاحيات وتنظيم وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها (ج ر 67 لسنة 1994).
11. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08. 09. 2012 المتعلق بالحرر الجبائي (ج ر 50 لسنة 2012).
12. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 06-355 المؤرخ في 9. 10. 2006 المحدد لصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيلته وتنظيمه وسيره (ج ر 64 لسنة 2006).
13. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 01-88 المتعلق بتسيير المؤسسات العمومية (ج ر 2 لسنة 1988).

14. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 04-02 المؤرخ في 03 جانفي 2004 المحدد لشروط الاستفادة من اعانة الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (ج ر 3 لسنة 2004).
15. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 04-14 المؤرخ في 22. 01. 2004 المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ج ر 6 لسنة 2004).
16. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 04-15 المؤرخ في 22. 01. 2004 المحدد لشروط الاستفادة من إعانة القرض المصغر ومستواها (ج ر 6 لسنة 2004).
17. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 11-103 المؤرخ في 6 مارس 2011 (ج ر 14 لسنة 2011).
18. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 11-104 والمؤرخ في 6 مارس 2011 (ج ر 14 لسنة 2011).
19. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 11-134 المؤرخ في 22 مارس 2011 المعدل لشروط الاستفادة من إعانة القرض المصغر (ج ر 19 لسنة 2011).
20. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 96-296 المؤرخ في 08. 09. 1996، المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ج ر 52 لسنة 1996).
21. الجزائر، المرسوم التنفيذي رقم 96-297 المؤرخ في 08. 09. 1996 والمتضمن تحديد شروط الاستفادة من إعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ج ر 52 لسنة 1996).
22. الجزائر، المرسوم الرئاسي رقم 04-33 المؤرخ في 22 مارس 2011 المتعلق بجهاز القرض المصغر (ج ر 19 لسنة 2011).
23. الجزائر، المرسوم رقم 190-2000 المؤرخ في 11. 07. 2000 و المتضمن تحديد مهام وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (ج ر 42 لسنة 2000).
24. الجزائر، الوزارة الأولى، المرسوم التنفيذي رقم 13-207 المؤرخ في 5 جوان 2013 المحدد لشروط و كفاءات حساب و منح مزايا الاستغلال للاستثمارات بعنوان النظام العام للاستثمار (ج ر رقم 30 لسنة 2013).
25. الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 جويلية 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 (ج ر 49 لسنة 2010).
26. الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 07-03 المؤرخ في 24 جويلية 2007 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007 (ج ر 47 لسنة 2007).
27. الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (ج ر 42 لسنة 2008).
28. الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، (ج ر رقم 44 لسنة 2009).
29. الجزائر، رئاسة الجمهورية، القانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 جويلية 2011 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 (ج ر رقم 40 / 2011).
30. ¹ الجزائر، رئاسة الجمهورية، الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، (ج ر 40 / 2015).
31. الجزائر، رئاسة الجمهورية، المرسوم الرئاسي رقم 04-134 المؤرخ في 19 أفريل 2004 و المتضمن القانون الأساسي لصندوق ضمان قروض استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (الجريدة الرسمية رقم 27 لسنة 2004).
32. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 02-373 المؤرخ في 11. 11. 2002 المتضمن إنشاء صندوق ضمان القروض المؤسسات ص م و تحديد قانونه الأساسي (ج ر رقم 74 لسنة 2002)
33. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 03-78 المؤرخ في 25. 02. 2003 المتضمن القانون الأساسي لمشاتل المؤسسات (ج ر رقم 13 لسنة 2003)
34. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 03-79 المؤرخ في 25. 02. 2003 المتضمن تحديد الطبيعة القانونية لمراكز تسهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مهامها و تنظيمها (ج ر رقم 13 لسنة 2003)
35. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 03-80 المؤرخ في 25. 02. 2003 المتضمن إنشاء المجلس الوطني الاستشاري لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (ج ر رقم 13 لسنة 2003)
36. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 04-16 المؤرخ في 22. 01. 2004 المتضمن إحداث صندوق الضمان المشترك للقروض المصغرة و تحديد قانونه الأساسي (ج ر رقم 06 لسنة 2004)
37. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 05-165 المؤرخ في 03. 05. 2003 المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات ص م وتنظيمها و سيرها (ج ر رقم 32 لسنة 2005)
38. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المؤرخ في 09. 10. 2006 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و تنظيمها و سيرها (ج ر رقم 64 لسنة 2006)
39. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 07-08 المؤرخ في 11. 01. 2007 و المحدد لقائمة الأنشطة و السلع و الخدمات المستثناة من المزايا المحددة في الأمر 01-03، و المتعلق بتطوير الاستثمار (ج ر 4 لسنة 2007).
40. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 11-19 المؤرخ في 25. 01. 2011 و المتضمن إنشاء المديرية الولائية للصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار (ج ر رقم 5 لسنة 2011).

41. الجزائر، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 96_232 المؤرخ في 29. 06. 1996 و المتضمن إنشاء وكالة التنمية الاجتماعية و تحديد قانونها الأساسي (ج ر 40 لسنة 1996).
42. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 97-02 المؤرخ في 31 ديسمبر 197 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 (ج ر 89 لسنة 1997).
43. الجزائر، وزارة المالية، الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 (ج ر 85 لسنة 1996).
44. الجزائر، وزارة المالية، الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996 (ج ر 82 لسنة 1995).
45. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 01-12 المؤرخ في 19 جويلية 2001 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001 (ج ر 38 لسنة 2001).
46. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 (ج ر 79 لسنة 2001).
47. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 02-12 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 (ج ر 86 لسنة 2002).
48. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 (ج ر 83 لسنة 2003).
49. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 (ج ر 85 لسنة 2004).
50. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 (ج ر 85 لسنة 2005).
51. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 (ج ر 85 لسنة 2006).
52. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 (ج ر 82 لسنة 2007).
53. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 (ج ر 74 لسنة 2008).
54. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 (ج ر 78 لسنة 2009).
55. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 (ج ر 80 لسنة 2010).
56. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 11-16 في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 (ج ر 72 لسنة 2011).
57. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 (ج ر 72 لسنة 2012).
58. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 13-08 المؤرخ في 13 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 (ج ر 68 لسنة 2013).
59. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 2000-06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001 (ج ر 80 لسنة 2000).
60. الجزائر، وزارة المالية، القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 (ج ر 92 لسنة 1999).
61. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب قانون التسجيل، 2015.
62. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2015.
63. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على حجم المعاملات، 2015.
64. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015.
65. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب غير المباشرة، 2015.
66. الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الطابع، 2015.
67. الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، القانون رقم 01-18 المؤرخ في 15/12/2001 و المتضمن القانون التوجيهي لترقية م ص م في الجزائر. (ج ر 77 لسنة 2001).

a) Les ouvrages :

1. ACS, Zoltan J & Audretsch David B, small firms and entrepreneurship, An East, west perspective, Cambridge university press, Great Britain, first published, 1993.
2. Alain barrère, Cours D'économie Financière, Paris : Dalloz, 1981.
3. Annie VALLEE, les systèmes fiscaux, Edition du seuil, france, 2000.
4. BERNARD. VINAY, fiscalité, épargne et développement, paris : librairie Armand colin, 1968 .
5. Bird,Richard M et Oldman ,Oliver, taxation in developing countries, the Johns Hopkins university press, Baltimore and London, 1990.
6. Bird,Richard M et Oldman ,Oliver, taxation in developing countries, the Johns Hopkins university press, Baltimore and London,1990.
7. Bruno Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, 6^{ème} éd, éd Francis Lefebvre, paris , 2004.
8. Christian schoenauer, fondamentaux de la fiscalité- techniques et applications- , 6^{ème} ed, ed ESKA, PARIS.
9. DAVID CL, Nellor, DC" environmental taxes" Washington, 1995.
10. DENIS BABUSIAUX, Décision D'investissement Et Calcul Economique Dans L'entreprise, Paris : economica, 1992.
11. Douglas Hearth & Janisk.k, contemporary investment security and portfolio analysis, Harcourt , INC, USA, 2001 .
12. Friedrich Schneider & Dominik H. Enste, the shadow economy, Cambridge university press, united kingdom, first published ,2002.
13. G. sauvageot, P.A.Leveau, La fiscalité, Nathan, 2007.
14. Good ,Government in developing countries, the Booking institution, Washington, D.C.1984.
15. J.RONNIE DOVIS et C.W MEYERS, principales of public finance, 1983.
16. Jean-Raphael phllas, le vade Mecum de la fiscalité internationale, éd ems, management société, paris, 2002.
17. JEAN-YVES MERCIER et BERNARD PLAGNET ,les impôts en France , édition Francis Lefebvre, 1995.
18. M DESMYTERRE, les distorsions économiques d'origine fiscale, Bruxelles : éd établissement Emile Bruylant. 1985.
19. Maurice cozian ,précis de fiscalité des entreprises, éd Litec, paris, 1995.
20. Maurice Cozian, précis de fiscalité des entreprises, 31^e ed, Litec, paris, 2008.
21. Maurice Lauré, Traité de politique Fiscal, PUF.
22. MICHEL ALBOUF, financement et coût du capital des entreprises, Paris : eyrolles, 1994.
23. P.CONSO, OMAR BOUKHAZAR, la gestion financière adaptée du contexte Algérien, Algérie :OPU, 1984.
24. Patric Morgenstern, Initiation à L'intégration fiscale, 2^{ème} ed, Groupe RF, Paris, 2006.
25. Patrick Mykita, chérif -jacques allali, fiscalité de L'entreprise, 8^{ème}éd, éd Foucher, paris, 1999.
26. Philippe Didier, la notion de concurrence fiscale archives de philosophie du droit de l'impôt, tome 46, Dalloz, paris, 2002.
27. PIERRE ANDRE DUFIGOUR, introduction a la finance d'entreprise, Paris :DUNOD, 1980,.
28. PIERRE FONTANEAU, fiscalité et investissement, France: presse universitaire de France, 1972.

b) Thèses et Mémoires :

1. Khalil haloui, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, école Doctorale Sciences Juridiques, Université de Grenoble, 2012.
2. Ludovic Vigneron, Conditions de financement de la PME et relations bancaires, école supérieure des affaires , Université Lille 2, 2008.
3. Soulef DAMMAK, Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur la valeur de la firme.(Analyse comparative) , Thèse de doctorat, Université de Nice-Sophia Antipolis et Université de Sfax, 2006.

c) Revues et périodiques :

1. Charles oman, concurrence fiscale et investissement directs a l'étranger (IDE), problèmes économique , N: 2680, paris du 20 sep 2000.
2. Eitan Berglas, Harmonization of commodity taxes, Journal of public Economics, vol 16,1981, pp. 377-387 .
3. Janeba, Eckhard, "Tax competition in imperfectly competitive markets," Journal of International Economics, Elsevier, vol. 44(1), pages 135-153, February 1998.
4. John Douglas Wilson., théories of tax competition, national tax Journal, vol 52, N.2, june 1999,pp 269-304.
5. Reint Gropp and Kristina Kostial , FDI and corporate tax revenue : tax harmonization or competition ?, finance and development Review, vol 38, N 2, june 2001

d) Guides, Rapports, et Publications. :

1. Algérie, conseil national économique et social, Rapport: le secteur informel, illusions et réalités, juin, 2004..
2. Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2010, Avril 2011.
3. Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2013, 2014
4. Algérie, Ministère de finances ,Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information n :64, 2012.
5. Algérie, Ministère de finances ,Direction Générale des Impôts, Rapport annuel sur L'activité des Diws en matière de contentieux fiscal ,2007.
6. Algérie, Ministère de finances, Direction Générale des Impôts, lettre de la DGI n :40 du Avril 2009.
7. Algérie, Ministère des finances, La note de présentation du projet de la loi finances pour 2014.
8. Algérie, Office National des Statistiques , Collections Statistiques N° 173, Enquête Emploi auprès des Ménages 2011 Juillet 2012 .
9. Algérie, Office National des Statistiques ,Collections Statistiques N° 172/ 2012 Série E : Economie N° 69 Premier recensement économique – 2011– Résultats définitifs de la première phase. , juillet 2012.
10. Algérie, Office National des Statistiques, Direction technique chargée des statistiques de la population et de L'emploi, Activite ,Emploi et chômage AU 4^{eme} trimestre2013, Collections Statistiques N° 653.
11. Algérie, Ministère de finances , Direction Générale des Impôts, La Lettre de la DGI n :64. 2011.
12. Algérie, Ministère de finances ,Direction Générale des Impôts, La conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale, 20.09
13. Asian développment bank, Entreprises in Asia: Fostering Dynamism in SMEs, Key Indicators for Asia and the Pacific, Special Chapter, Manila, Philippines, 2009.
14. IMF , contry report N0 12/20 January 2012.
15. IMF, contry report N0 14/32 February 2014.
16. IMF, Working papers, no.wp/98/115, prepared by Vito Tanzi and other, consequences of the Economic and Monetary union for the coordination of tax systems in the European union, lessons from the u.s experience,
17. Maroc, Direction de la Statistique 2001-2002, Rapport n :1, Résultats Relatives Aux établissement économiques , Décembre 2004.
18. Nations Unies ,Commission économique pour l'Afrique Bureau pour l'Afrique du Nord Les PME acteurs du développement durable en Afrique du Nord,CEA-AN/PUB/08/2, 2008.
19. OCDE. Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement, Rapport du Comité fiscal de l'O.C.D.E, paris,1965 .
20. OECD Tax Policy Studies, Corporate tax incentives for foreign direct investment, 2001 .
21. OECD , challenges for tax Policy in OECD countries, OECD, Economic Outlook 69, 2001.
22. OECD, China in the World Economy: An OECD Economic and Statistical Survey Hardcover – February, 2003
23. OECD, Relationship of incentives and disincentives to international investment décision paris, 1981.
24. OECD, Taxation and international capital flows, Asyosim of OECD and non OECD countries, 1990.
25. Programme d'appui aux pme/pmi : des résultats et une expérience a transmettre, rapport final :Euro développement pme, Ministère de la pme et de l'artisanat, Algérie, décembre 2007.
26. République Tunisienne ,Ministère de la planification et du Développement Régional, Institut Tunisien de la Compétitivité et des Études Quantitatives, Caractéristiques du tissu industriel tunisien en 2011 Cadre institutionnel et Financement des PME, 2011.
27. Turkey, A general tax guide for investors, price Water House coopers, Ankara, 2004.
28. world Bank ,Ukraine, Restoring Growth with Equity : Aparticipatory country economic Memorandum, the international Bank for Reconstruction, Washington, october1999.
29. World bank, doing business 2006.
30. World bank, doing business 2007.
31. World bank, doing business 2008.
32. World bank, doing business 2009.
33. World bank, doing business 2010.
34. World bank, doing business 2011.
35. World bank, doing business 2012.
36. World bank, doing business 2013.
37. World bank, doing business 2014.
38. World bank, doing business 2013, economy profile : Algeria .
39. World bank, doing business 2014, economy profile: Algeria .
40. World bank, doing business 2015, 2016 economy profile: Algeria .
41. world Bank, how Tax Policy and incentives affect foreign direct investment, Policy research working paper N :2509, prepared by Jaques Morisset & Neda Pirnia, Decembre 2000
42. World bank, Taxing issues with privatization, A checklist, polisy research working paper N: 2348, prepared by Mintz jack.M & and other, May 2000.

e) Séminaires :

1. Ahmed galal, potential winners and losers from formalization in Egypt, an ECES/ILD conference, Conrad international Hotel, Cairo, January 18, 2004.
2. FMI et DGI, fiscalité direct, Actes du séminaire, Tipaza (Algérie), 1993.
3. FMI, LA fiscalité des petites et moyennes entreprise, Document de référence pour la Conférence du Dialogue fiscal international, Buenos-Aires, octobre 2007.
4. Li xiling, comparative study of SME between Taiwan and china Mainland, College of management, Beijing Union University, P.R. china, 2006 .
5. Programme d'appui aux pme/pmi et à la maitrise des TIC (PME II), dossier de presse, atelier de visibilité, Hôtel El djazair, Algérie, 24.02.2010.
6. Togan subiday, effects of the Uruguay round & customs union with the EU on the turkish Manufacturing sector, faculty of economies, working paper (9605), 1996.
7. Yang Yao, Business Environment for SME Development in China, Creating A Conducive Legal & Regulatory Framework for Small and Medium Enterprise Development in Russia a Policy Dialogue Workshop, St. Petersburg, Russia September 14-16, 2003.

ثالثا. المراجع الإلكترونية.

1. الأمم المتحدة www.un.org
2. البنك الدولي www.banquemondiale.org/
3. تركيا، وكالة ترقية الاستثمار في: www.invest.gov.tr/ar-SA/investmentguide/investorsguide/Pages/Incentives.aspx
4. تونس، وزارة المالية www.finances.gov.tn/index.php?lang=ar-AA
5. الجزائر، الديولن الوطني للإحصاء، www.ons.dz
6. الجزائر، المديرية العامة للجمارك. www.douane.gov.dz
7. الجزائر، المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz
8. الجزائر، بنك الجزائر www.bank-of-algeria.dz/
9. الجزائر، وزارة المالية. www.mf.gov.dz
10. الجزائر، وزارة المالية، مديرية السياسات و التوقعات. www.dgpp-mf.gov.dz
11. الجزائر، وكالة تطوير الاستثمار. www.andi.dz
12. الجزائر، المركز الوطني للسجل التجاري في www.cnrc.org.dz
13. الجزائر، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب www.ansej.org.dz/?q=fr/content/nos-statistiques
14. رأفت رضوان و من معه، الضرائب في عالم الأعمال الإلكتروني. www.arab-api.org/images/publication/pdfs/144/144_j2-2.pdf
15. صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، بحث منشور من قبل هيئة النزاهة في العراق، متاح على الموقع الإلكتروني. www.nazaha.iq/pdf_up/1532/pp-1.pdf
16. صندوق النقد العربي www.amf.org.ae/ar
17. حمد عرفة، الأهمية الاقتصادية للضريبة البيئية. www.alaswaq.net/index.html
18. المغرب، وزارة الاقتصاد و المالية، <http://www.finances.gov.ma/arma/SitePages/home.aspx>
19. المؤسسة العربية لضمان الاستثمار و انتمان الصادرات www.iaigc.net/
20. الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر www.angem.dz
21. Malaysian investment Allowances, lowtax.net, www.lowtax.net
22. Eurostat (online data code: gov_a_tax_ag.

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب صندوق النقد الدولي.	5
02	تركز عائدات الضرائب في المؤسسات الكبيرة لعينة من البلدان.	6
03	معايير التمييز بين المؤسسات في مجموعة من الدول.	9
04	معايير التمييز بين المؤسسات في الجزائر.	10
05	دور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التوظيف في عينة من الدول الصناعية.	17
06	أهمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2009 .	19
07	نسبة إقراض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى إجمالي عمليات إقراض البنوك في بعض البلدان العربية عام 2008.	21
08	مصادر تمويل المؤسسات في بعض البلدان العربية حسب توقعات المعنيين في بداية المشروع أو ما تم فعلا .	22
09	نسبة المؤسسات التي تستعين بالبنوك في تنفيذ استثماراتها في بعض البلدان العربية والأجنبية.	24
10	التمويل الأصغر : عدد المقترضين وحجم القروض لعشر دول عربية من 54 مؤسسة للتمويل الأصغر عام 2008.	25
11	العلاقة التي تربط مبادئ الضريبة بمفهوم الشفافية.	39
12	و ضعية انجاز برنامج مشاتل المؤسسات للفترة 2005-2014.	55
13	حصولية نشاط مشاتل المؤسسات في الجزائر في افترة 2011-2014.	55
14	و ضعية انجاز برنامج مراكز التسهيل للفترة 2005-2014.	56
15	حصولية نشاط مراكز التسهيل في الجزائر في الفترة 2011-2014.	56
16	حصولية الاستثمارات التي صادقت عليها CALPI للفترة 1994-1999.	58
17	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م للفترة 2004-2014.	60
18	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب طبيعة الاستثمار للفترة 2004-2014.	61
19	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب قطاع النشاط للفترة 2004-2014.	61
20	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب المناطق للفترة 2004-2014.	62
21	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض الاستثمارات للمؤسسات ص م حسب قطاع النشاط للفترة 2008-2014	63
22	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض الاستثمارات للمؤسسات ص م حسب المناطق للفترة 2008-2014	63
23	أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي.	114
24	وضعية الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة في الجزائر في 31.12.2007 .	192
25	تطور معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر للفترة 1992-2016.	204
26	تطور الحد الأدنى للإخضاع الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2016.	205
27	معدلات الضريبة العقارية في الجزائر.	215
28	معدلات الضريبة على الأملاك في الجزائر.	216
29	تطور معدلات الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر في الفترة 1992-2016.	220
30	معدلات رسما الضمان و التعبير في الجزائر.	225
31	التعريفات الخاصة بالرسم على النشاطات الملوثة للبيئة في الجزائر.	226
32	تعريفات الرسم على الوقود في الجزائر .	227
33	تعريفات الرسم على المنتجات البترولية في الجزائر .	227
34	كيفية توزيع حصولية الرسم على الأطر المطاطية في الجزائر .	227
35	كيفية توزيع حصولية الرسوم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم في الجزائر.	228
36	كيفية توزيع حصولية رسم الحث على عدم تخزين النفايات الصناعية في الجزائر.	228
37	كيفية توزيع حصولية رسم الحث على عدم تخزين النفايات الطبية في الجزائر.	228
38	كيفية توزيع حصولية الرسم على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي في الجزائر.	229
39	كيفية توزيع حصولية الرسم التكميلي على التلوث البيئي ذي المصدر الصناعي في الجزائر.	229

229	التعريفات الخاصة بإتاوة المحافظة على جودة المياه في الجزائر .	40
230	التعريفات الخاصة بالرسم الداخلي على الاستهلاك في الجزائر.	41
230	التعريفات الخاصة برسم رفع النفايات المنزلية في الجزائر.	42
236	عقوبات عدم الامتثال لأجال التصاريح في التشريع الضريبي الجزائري.	43
237	عدد القضايا الخاضعة للرقابة الضريبية في الجزائر في الفترة 2007-2013 .	44
241	الهيئات الادارية المؤهلة للفصل في النزاعات الضريبية و نطاق اختصاصها في التشريع الضريبي الجزائري.	45
245	تطور عدد المنازعات الضريبية في الجزائر في الفترة 2002-2013.	46
248	آجال الفصل في المنازعات الضريبية بحسب الهيئات المختصة بمقتضى التشريع الضريبي الجزائري.	47
248	تطور معالجة المنازعات الضريبية في الجزائر في الفترة 2002-2013.	48
249	تركيب المنازعات الضريبية في الجزائر.	49
251	و ضعية الجزائر بالنسبة لمؤشر عدد مدفوعات الضرائب السنوية في الفترة 2006-2016 .	50
257	وضعية الجزائر بالنسبة لمؤشر الوقت المستغرق في التعامل مع السلطات الضريبية في الفترة 2006-2016 .	51
259	و ضعية الجزائر بالنسبة لمؤشر اجمالي الضرائب من الارباح في الفترة 2006-2016.	52
261	ترتيب الجزائر في مؤشر دفع الضرائب عربيا و عالميا في الفترة 2006-2016.	53
262	تصنيف الدول العربية بالنسبة لمؤشر دفع الضرائب 2016.	54
264	أداء الجزائر في مؤشرات سهولة الأعمال لسنة 2016.	55
297	تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Apsi في الفترة 93-2001	56
298	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Apsi بحسب نوع الاستثمار للفترة 93-2001.	57
298	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Apsi حسب النشاط للفترة 93-2001.	58
299	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Apsi حسب المناطق للفترة 93-2001.	59
299	تطور المشاريع الاستثمارية المحدثة عن طريق الشراكة الأجنبية في إطار Apsi للفترة 94-2001	60
300	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة عن طريق الشراكة الأجنبية في إطار Apsi حسب القطاع للفترة 94-2001.	61
308	تطور المشروعات الاستثمارية المحدثة في اطار Andi للفترة 2002 - 2014.	62
309	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Andi حسب طبيعة الاستثمار للفترة 2002 - 2014.	63
309	توزيع المشروعات الاستثمارية المحدثة في اطار Andi حسب نوع الاستثمار للفترة 2002 - 2014.	64
310	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Andi حسب مصدر تدفق الاستثمار للفترة 2002 - 2014.	65
310	توزيع المشاريع الاستثمارية الأجنبية المحدثة في اطار Andi حسب الجنسية للفترة 2002 - 2014.	66
311	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Andi حسب قطاع النشاط للفترة 2002 - 2014.	67
312	تطور المشاريع الاستثمارية الأجنبية المحدثة في اطار Andi حسب قطاع النشاط للفترة 2002 - 2014.	68
312	التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Andi للفترة 2002-2014.	69
313	تطور مساهمة المشاريع المحدثة في اطار Andi في توفير مناصب الشغل للفترة 2002-2014.	70
314	تطور متوسط مساهمة المشاريع المحدثة في اطار Andi في مناصب الشغل وتكلفة المنصب للفترة 2002-2014.	71
315	تطور المشاريع المحدثة في اطار Andi نسبة إلى عدد المسجلين في السجل التجاري للفترة 2002-2014.	72
316	كلفة الحوافر الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثة في إطار Andi للفترة 2000-2012.	73
318	مستويات التمويل الثنائي لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.	74
318	مستويات التمويل الثلاثي لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.	75
318	مستويات التمويل الثلاثي لدى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب بداية من مارس 2011.	76
320	تطور التعداد المجمع للمشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Ansej للفترة 1996-2015.	77
321	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Ansej حسب قطاع النشاط للفترة 1996-2015.	78
322	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Ansej حسب الجهات للفترة 1996-2015.	79
323	تطور مساهمة المشاريع المحدثة في اطار Ansej في توفير مناصب الشغل للفترة 1996-2015.	80
323	مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار Ansej في توفير مناصب الشغل حسب الجهات للفترة 1996-2015.	81

324	كلفة الحوافز الضريبية الممنوحة للمشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Ansej للفترة 2000-2012.	82
325	مستويات التمويل لدى الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.	83
326	تطور التعداد المجمع للمشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac للفترة 1998-2014.	84
327	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac حسب قطاع النشاط للفترة 1998-2014.	85
328	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac حسب الجهات للفترة 1998-2012.	86
328	تطور مساهمة المشاريع المحدثة في إطار cnac في توفير مناصب الشغل للفترة 1998-2014 .	87
328	مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac في خلق مناصب الشغل حسب المناطق للفترة 1998-2012.	88
330	مستويات التمويل في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.	89
330	مستويات التمويل في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بداية من 2011.	90
331	تطور عدد المشاريع المستفيدة من سلف دون فوائد في إطار وكالة القرض المصغر للفترة 2005-2014.	91
332	تطور عدد المشاريع المستفيدة من سلف الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر تبعا للقطاع للفترة 2005-2014.	92
333	تطور مساهمة المشاريع المستفيدة من وكالة تسيير القرض المصغر في التوظيف للفترة 2005-2014.	93
333	توزيع المكلفين بالضريبة في الجزائر تبعا لأنظمة الإخضاع الضريبي.	94
359	تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2002 - 2014.	95
361	تعداد المؤسسات ص م في الصين للفترة 2001-2009.	96
362	النمو السنوي لمنظومة م ص م في الجزائر في الفترة 2000 - 2014.	97
364	نتائج و توقعات تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2010-2014.	98
364	تطور منظومة م ص م الخاصة (أشخاص معنوية) في الجزائر بحسب فئة الأجراء في الفترة 2008-2014.	99
365	كثافة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في عينة من البلدان في 2012.	100
366	حركية تطور منظومة المؤسسات الصغيرة المتوسطة في الجزائر للفترة 2004-2014.	101
366	التطور السنوي لإنشاء و تصفية م ص م في الجزائر للفترة 2004-2014 .	102
367	توزيع تصفية م ص م الخاصة (أشخاص معنوية) في الجزائر حسب قطاع النشاط للفترة 2010-2014.	103
368	توزيع تصفية م ص م الخاصة (أشخاص معنوية) في قطاع الخدمات في الجزائر للفترة 2010-2014.	104
368	توزيع تصفية م ص م الخاصة (أشخاص معنوية) في قطاع الصناعة في الجزائر للفترة 2010-2014.	105
369	توزيع تصفية م ص م الخاصة (أشخاص طبيعية) في الجزائر حسب القطاع للفترة 2011-2014.	106
370	توزيع المؤسسات ص م الخاصة في الجزائر حسب قطاع النشاط للفترة 2003-2014.	107
371	تطور م ص م الخاصة بقطاع الفلاحة و الصيد البحري في الجزائر للفترة 2003-2014 .	108
372	تطور م ص م الخاصة بقطاع المحروقات، الطاقة، المناجم و الخدمات المتصلة بها في الجزائر للفترة 2003-2014.	109
372	تطور م ص م الخاصة بقطاع الأشغال العمومية في الجزائر للفترة 2003-2014.	110
373	تطور توزيع م ص م الخاصة على فروع قطاع الصناعة التحويلية في الجزائر للفترة 2003-2014.	111
373	تطور توزيع م ص م الخاصة على فروع قطاع الخدمات في الجزائر للفترة 2003-2014.	112
374	تطور توزيع الأنشطة الحرفية الصغيرة في الجزائر حسب القطاع للفترة 2001-2011.	113
375	تطور توزيع أنشطة الأشخاص الطبيعية في الجزائر حسب القطاع للفترة 2010-2014.	114
376	توزيع م ص م في الصين على القطاعات الاقتصادية لسنة 2007.	115
377	توزيع م ص م الخاصة (أشخاص معنوية) في الجزائر حسب المناطق للفترة 2003-2014.	116
378	توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة(أشخاص طبيعية) في الجزائر حسب المناطق للفترة 2003-2013.	117
380	تطور الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات في الجزائر حسب الطابع القانوني للفترة 2000-2013.	118
381	تطور بنية الناتج المحلي الخام في الجزائر للفترة 2002-2014	119
382	تطور معدلات النمو في الجزائر للفترة 2000-2014	120
383	تطور القيمة المضافة خارج المحروقات في الجزائر حسب الطابع القانوني للفترة 2001-2014	121
384	تركيب القيمة المضافة خارج قطاع المحروقات في الجزائر حسب القطاع القانوني لأهم النشاطات للفترة 2001-2014.	122
385	تركيب القيمة المضافة في الجزائر بما فيها المحروقات بحسب القطاع القانوني في الفترة 2000-2013.	123

386	توزيع القيمة المضافة المحققة من طرف القطاع الخاص خارج المحروقات في الجزائر في أهم القطاعات للفترة 2001-2014.	124
387	تركيب القيمة المضافة الاجمالية في الجزائر بحسب القطاعات الاقتصادية في الفترة 2000-2014.	125
388	تطور قيمة صادرات الجزائر خارج المحروقات للفترة 2003-2014.	126
389	تطور بنية صادرات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014.	127
390	نسبة مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الصادرات الجزائرية للفترة 2002-2014.	128
390	تطور قيمة واردات الجزائر للفترة 2000-2014 .	129
391	توزيع المستوردين في الجزائر بحسب القطاع القانوني في الفترة 2004-2014 .	130
391	تطور بنية واردات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014.	131
393	تطور مناصب الشغل المحدث في قطاع م ص م في الجزائر في الفترة 2002 - 2014.	132
394	تطور مساهمة المؤسسة الواحدة في مناصب الشغل المحدث في قطاع م ص م في الجزائر في الفترة 2002 - 2014.	133
395	تطور الأهمية النسبية لمساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل في الجزائر للفترة 2002-2014.	134
396	تطور معدل البطالة في الجزائر في الفترة 2000 - 2015.	135
396	تطور معدل البطالة في تونس و المغرب في الفترة 2000-2015.	136
399	مصادر الإيرادات الحكومية في مجموعة مختلفة من الدول و الأهمية النسبية لكل مصدر .	137
400	الهيكل الضريبي في مجموعة مختلفة من الدول النامية.	138
401	نمو الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2000-2014.	139
402	النمو السنوي في الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2000-2014.	140
402	ارتباط التطور السنوي للحصيلة الضريبية بالحماية البتولية في الجزائر للفترة 2001-2014.	141
404	مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في حصيلة الجباية العادية في الجزائر للفترة 2006-2013.	142
405	التوزيع القطاعي للمؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى للضرائب في الجزائر لسنة 2012.	143
405	تركيب الضرائب المتعلقة بالإنتاج الوطني في الجزائر للفترة 2000-2014.	144
405	مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الحصيلة الضريبية في الصين للفترة 2004-2009.	145
406	تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر للفترة 2000-2014.	146
407	الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية خارج الجباية البتولية في الجزائر للفترة 2000-2014.	147
407	نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية لعينة من البلدان المغاربية للفترة 2000-2014.	148
408	بنية إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر للفترة 2000-2014.	149
410	تطور معدلات التوظيف وكتلة الأجور والضرائب المفروضة عليها في الجزائر للفترة 2000-2014	150
411	تركيب تعويضات الأجراء في الجزائر في الفترة 2000-2014.	151
411	نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية لعينة من البلدان المغاربية للفترة 2000-2014.	152
412	الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في الحصيلة الضريبية خارج الجباية البتولية في الجزائر للفترة 2000-2014.	153
412	تطور بنية الضرائب على المعاملات في الجزائر للفترة 2000 - 2014 .	154
413	العلاقة بين هيكل الاقتصاد وبنية الحصيلة الضريبية في الجزائر في الفترة 2000-2014.	155
415	نسبة الإيرادات الضريبية الى الناتج المحلي الخام في الجزائر في الفترة 2000-2014.	156
416	توقعات مساهمة الحصيلة الضريبية في الإيرادات العامة في الجزائر للفترة 2014-2016.	157

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثه في اطار وكالة تطوير الاستثمار على القطاعات الاقتصادية في الفترة 2002-2014	311
02	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثه في اطار وكالة تشغيل الشباب على القطاعات الاقتصادية في الفترة 2002-2015	321
03	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثه في اطار صندوق التأمين عن البطالة على القطاعات الاقتصادية في الفترة 2002-2014	327
04	تطور عدد المشاريع المستفيدة من سلف الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بحسب القطاع في الفترة 2005-2014	332
05	تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2001-2014	360
06	النمو السنوي لمنظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2001-2014	363
07	توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة(أشخاص معنوية) في الجزائر حسب قطاع النشاط في الفترة 2001-2014	371
08	تطور توزيع الأنشطة الحرفية الصغيرة في الجزائر حسب القطاع في الفترة 2001-2011.	375
09	توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة(الأشخاص المعنوية) في الجزائر حسب المناطق للفترة 2001-2014	377
10	توزيع المؤسسات الخاص(الأشخاص الطبيعية) في الجزائر حسب المناطق في الفترة 2003-2013	378
11	تطور بنية الناتج المحلي الخام في الجزائر في الفترة 2002-2014	381
12	تركيبه القيمة المضافة بما فيها المحروقات حسب القطاع القانوني في الجزائر في الفترة 2002-2014	385
13	توزيع القيمة المضافة للقطاع الخاص خارج المحروقات على أهم القطاعات في الجزائر للفترة 2001-2014	386
14	تركيبه القيمة المضافة الاجمالية في الجزائر بحسب القطاعات الاقتصادية للفترة 2000-2014	387
15	تطور بنية صادرات الجزائر حسب مجموعات السلع في الفترة 2000-2014	389
16	تطور مناصب الشغل المحدثه في قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر في الفترة 2002-2014	393
17	تطور الأهمية النسبية لمساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل في الجزائر في الفترة 2002-2014	395
18	النمو السنوي للإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2000-2014	403
19	تطور بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر في الفترة 2000-2014	406
20	تطور بنية إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر في الفترة 2000-2014	409

الطابق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	حصيلة نشاط مشاتل المؤسسات في الجزائر في الفترة 2011-2014.
02	حصيلة نشاط مراكز التسهيل في الجزائر في الفترة 2011-2014.
03	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب قطاع النشاط للفترة 2004-2014 .
04	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب المناطق و الولايات للفترة 2004-2014.
05	الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض الاستثمارات للم ص م حسب قطاع النشاط للفترة 2008-2014 .
06	جدول معدلات الضريبة التقديرية في تونس.
07	تطور معدلات الضريبة على الدخل في المغرب بعد 1990.
08	الجدول التصاعدي لضريبة دخل الأشخاص الطبيعية في تونس.
09	حقوق التسجيل المطبقة في الجزائر.
10	حقوق الطابع المطبقة في الجزائر.
11	ترتيب الجزائر في مؤشر دفع الضرائب عربيا و عالميا في الفترة 2006-2016.
12	قائمة السلع و النشاطات و الخدمات المستنتاة من الحوافر الضريبية الممنوحة بموجب قانون الاستثمار لسنة 2001.
13	كلفة الحوافر الضريبية الممنوحة للمشاريع المحدثة في إطار Andi للفترة 2000-2012.
14	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Ansej حسب الولايات للفترة 1996-2014.
15	مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Ansej في خلق مناصب الشغل حسب الولايات للفترة 1996-2014.
16	توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac حسب الولايات للفترة 1998-2014.
17	مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار cnac في خلق مناصب الشغل حسب الولايات للفترة 1998-2013.
18	توزيع المؤسسات تبعا لفتات عدد العاملين في المغرب.
19	توزيع المؤسسات حسب الحجم في تونس في سنة 2011.
20	تطور عمليات القيد و الشطب في السجل التجاري في الجزائر للفترة 2001-2014
21	توزيع المؤسسات ص م الخاصة في الجزائر(الأشخاص المعنوية) حسب قطاع النشاط للفترة 2003-2014.
22	تطور م ص م الخاصة بقطاع المحروقات، الطاقة، المناجم و الخدمات المتصلة بها في الجزائر للفترة 2003-2014.
23	تطور توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة في الجزائر على فروع قطاع الصناعة التحويلية للفترة 2003-2014 .
24	تطور توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة في الجزائر على فروع قطاع الخدمات للفترة 2003-2014.
25	تطور توزيع أنشطة الأشخاص الطبيعية في الجزائر حسب القطاع للفترة 2010-2014.
26	التوزيع القطاعي للمؤسسات في تونس بنهاية سنة 2011 .
27	التوزيع القطاعي للمؤسسات على فروع قطاع الصناعات المعملية في تونس بنهاية سنة 2011.
28	التوزيع القطاعي للمؤسسات في المغرب.
29	التوزيع القطاعي للمؤسسات على فروع قطاع الصناعات المعملية في المغرب.
30	توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة(أشخاص معنوية) حسب المناطق في الجزائر للفترة 2003-2014 .
31	توزيع القيمة المضافة المحققة من طرف القطاع الخاص خارج المحروقات في الجزائر في أهم القطاعات للفترة 2001-2014.
32	تطور بنية صادرات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014.
33	أهم صادرات الجزائر من المنتجات خارج المحروقات للفترة 2004-2014 .
34	تطور بنية واردات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014 .
35	تطور حصيلة الجباية العادية و الجباية البترولية 2000-2014.
36	توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب الولايات(المؤسسات الخاصة ذات الشخصية المعنوية).
37	تطور توزيع المسجلين في السجل التجاري حسب الولايات (أشخاص طبيعية) للفترة 2003-2014 .
38	تطور كلفة الاعفاءات الجباية الممنوحة للمشروعات الاستثمارية المحدثة في إطار Ansej للفترة 2000-2012

الملحق رقم (01) : حصيلة نشاط مشاتل المؤسسات في الجزائر في الفترة 2011-2014.

عدد مناصب الشغل المستحدثة	عدد المؤسسات المنشأة	عدد المشاريع المختضنة	مشاتل المؤسسات	
25	9	9	2011	عناية
32	8	8	2012	
26	8	8	2013	
50	13	13	2014	
28	4	13	2011	وهران
32	8	9	2012	
32	10	10	2013	
10	10	10	2014	
15	4	9	2011	غرداية
19	3	3	2012	
41	11	11	2013	
100	09	09	2014	
-	2	2	2011	برج بوعريريج
280	9	9	2012	
276	8	8	2013	
60	05	05	2014	
134	10	10	2014	أم البواقي
-	-	-	2014	ميلة
102	15	29	2014	بسكرة
14	04	11	2014	باتنة
10	02	05	2014	ادرار
21	09	09	2014	البيض
355	05	11	2014	خنشلة
07	03	03	2014	سيدي بلعباس
110	19	19	2014	ورقلة
68	19	33	2011	المجموع
363	28	29	2012	
375	37	37	2013	
1.025	104	134	2014	

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على:- الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 10 ، 2011 ، ص 32. - الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 22 ، 2012 ، ص 28. - الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العددان 24 ، 2013 ، ص 31. و العدد 26 لسنة 2014 ، ص 29.

الملحق رقم (02) : حصيلة نشاط مراكز التسهيل في الجزائر في الفترة 2011-2014.

عدد مناصب الشغل المستحدثة	عدد المؤسسات المنشأة	عدد مخططات الأعمال المنجزة	عدد حاملي المشاريع المراقبين	عدد حاملي المشاريع المستقبليين	مراكز التسهيل	
-	-	12	71	365	2011	تيزة
90	24	46	142	452	2012	
81	28	77	104	420	2013	
62	18	54	97	344	2014	
110	40	30	300	1.150	2011	وهران
494	301	47	455	1.155	2012	
1188	249	21	393	393	2013	
1.266	463	35	660	660	2014	
-	-	2	11	56	2011	أدرار
67	22	29	58	107	2012	
41	14	17	30	49	2013	
94	34	20	64	250	2014	
192	48	10	249	575	2011	ب. بوعزمريج
394	59	16	448	569	2012	
392	27	26	233	267	2013	
542	23	19	192	241	2014	
16	14	18	52	71	2011	إبزي
220	13	22	174	328	2012	
25	-	3	74	108	2013	
91	17	08	120	140	2014	
32	4	2	6	231	2011	جيجل
125	34	3	368	427	2012	
34	5	6	366	349	2013	
28	06	11	145	870	2014	
-	-	-	5	17	2011	تمراست
31	12	-	39	65	2012	
7	2	-	19	42	2013	
10	02	-	26	36	2014	
-	-	-	20	160	2011	النعامة
31	84	2	244	484	2012	
173	4	7	154	261	2013	
110	13	12	186	475	2014	
10	3	2	10	50	2011	تندوف
56	11	22	36	242	2012	
33	12	15	41	177	2013	
70	28	14	43	160	2014	
-	-	-	18	46	2011	الجلفة
75	2	2	29	236	2012	
-	-	-	14	402	2013	
446	08	07	21	365	2014	
-	-	-	-	-	2011	سبدي بلعاس
124	25	53	59	75	2012	
216	25	25	25	25	2013	
249	40	50	50	50	2014	
-	-	-	-	-	2011	البيدة
-	-	-	-	40	2012	
-	-	-	-	25	2013	
25	10	-	20	200	2014	
-	-	-	1	4	2013	بسكرة
26	07	02	62	305	2014	
-	-	-	1	3	2013	البيض
76	05	02	32	136	2014	
-	-	-	-	3	2013	حشلة
33	01	11	17	141	2014	
360	109	76	742	2.721	2011	المجموع
1.544	587	242	2.052	4.180	2012	
2.190	366	197	1.455	2.528	2013	
3.128	675	245	1.735	4.373	2014	

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على: - الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 10 ، 2011 ، ص ؛ - الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 22 ، 2012 ، ص 29؛ - الجزائر ، وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار، المديرية العامة لليقظة الاستراتيجية و الدراسات الاقتصادية و الاحصائية، نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 24 ، 2013 ، ص 33. - نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات ص م ، العدد 26 ، 2015 ، ص 33. -

الملحق رقم (03): الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب قطاع النشاط للفترة 2004-2014 .

مناصب الشغل		قيمة الضمان (دج)		المشاريع		قطاع انشاط
النسبة (%)	العدد	النسبة (%)	المبلغ	النسبة (%)	العدد	
الصناعة						
1.0	502	1.3	3447.610.009	1.1	15	- المناجم و المحاجر
10.8	5.433	8.9	3.131.901.777	6.9	91	- الحديد و الصلب و الكهرباء
6.9	3.472	12.3	4.337.308.322	8.3	109	- مواد البناء و الزجاج
9.3	4.713	9.6	3.400.803.938	8.9	117	- كيمياء، مطاط، بلاستيك.
20	10.071	19	6.691.286.830	16.1	212	- الصناعة الغذائية، تبغ و كبريت
1.6	803	1.1	401.063.053	1.8	24	- النسيج و الألبسة الجاهزة
0.6	279	0.6	197.904.500	0.5	6	- الجلود و الأحذية
5.3	2.661	4.4	1.563.354.548	5.3	70	- الخشب و الفلين و الورق و الطباعة
5.7	2.886	3.4	1.190.874.680	3.0	40	- صناعة مختلفة.
61	30.820	61	21.362.107.657	52	681	المجموع الجزئي
البناء و الأشغال العمومية						
16.7	8.436	13.7	4.837.506.299	16.5	217	- أشغال عمومية
9.7	4.921	7.9	2.800.251.088	11.2	147	- البناء
0.3	155	0.6	218.012.890	0.8	10	- الري
27	13.512	22	7.855.770.277	28	374	المجموع الجزئي
الفلاحة و الصيد البحري						
0.5	254	0.2	58.844.600	0.2	3	- الفلاحة
0.6	282	0.7	263.397.462	0.7	9	- الصيد البحري
1	536	1	322.242.062	1	12	المجموع الجزئي
الخدمات						
4.7	2.361	8	2.825.461.285	4.9	64	- الصحة
2.5	1.261	4.2	1.485.929.337	9.7	128	- النقل
0.6	290	1.3	444.054.697	1.1	15	- الصيانة الصناعية
1.4	713	2	703.562.784	1.5	20	- السياحة
1.3	664	0.6	204.758.134	0.8	11	- تكنولوجيات الاعلام
0.1	47	0.2	78.783.030	0.4	5	- الاتصال
0.5	270	0.1	3.880.800	0.4	5	- الدراسات التقنية
11	5.606	16	5.742.549.767	19	248	المجموع الجزئي
100	50.474	100	35.282.669.763	100	1.318	المجموع الكلي

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات م ص م ، العدد 26، 2015، ص 39.

الملحق رقم (04) : الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض م ص م حسب المناطق و الولايات للفترة 2004-2014.

المنطقة	عدد المشاريع	قيمة الضمان (دج)	عدد مناصب الشغل (عامل)
الشرق			
- عنابة	28	909.684.643	1.588
- الطارف	10	450.071.070	309
- تبسة	17	359.012.805	422
- سوق أهراس	11	147.571.056	449
- باتنة	26	758.249.727	1.142
- بسكرة	10	247.074.947	248
- قسنطينة	38	1.439.221.940	1.809
- خنشلة	5	125.633.131	217
- مسيلة	17	369.653.114	559
- سطيف	42	1.495.030.864	1.841
- برج بوعريش	25	1.004.388.738	1.414
- بجاية	84	1.561.740.582	3.024
- جيجل	4	267.142.938	265
- أم البواقي	5	121.885.200	226
- سكيكدة	8	103.907.541	202
- قلعة	3	113.741.860	67
- ميلة	8	308.513.500	449
المجموع الجزئي	341	9.782.553.656	14.231
الوسط			
- البويرة	38	1.195.457.905	1.468
- تيزي وزو	114	2.388.677.681	4.354
- بومرداس	52	1.025.040.605	1.226
- الجزائر	353	9.550.610.668	13.460
- البليدة	59	1.060.548.541	1.551
- تيبازة	26	760.274.757	1.207
- المدية	8	122.144.065	161
- الجلفة	7	121.995.252	189
المجموع الجزئي	657	16.224.749.474	23.616
الغرب			
- عين الدفلى	6	161.476.692	305
- الشلف	10	289.962.115	734
- تيارت	10	683.236.000	229
- غليزان	18	550.368.139	645
- النعامة	3	38.788.880	69
- سيدي بلعباس	19	555.011.833	907
- عين تيموشنت	6	237.520.139	175
- تيسمسيلت	2	30.263.450	35
- سعيدة	6	78.156.730	107
- وهران	114	3.090.733.865	4.566
- معسكر	13	433.781.242	1.068
- مستغانم	30	940.396.524	1.151
- تلمسان	25	687.957.697	904
المجموع الجزئي	202	7.777.653.306	10.895
الجنوب			
- أدرار	8	193.364.111	206
- الوادي	7	180.971.725	149
- بشار	2	98.936.218	136
- غرداية	10	256.881.067	405
- الأغواط	4	149.277.870	202
- ورقلة	19	433.893.236	475
- تندوف	1	7.260.000	34
- تمنراست	5	130.270.700	109
- البزري	2	46.858.400	16
المجموع الجزئي	58	1.497.713.327	1.732
المجموع الكلي	1.318	35.282.669.763	50.474

المصدر: تم اعداد الملحق بناء على نشرية المعلومات الاحصائية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، العدد 26، 2015، ص 40.

الملحق رقم (05): الوضعية العامة للملفات المعالجة من قبل صندوق ضمان قروض الاستثمارات للم ص م حسب قطاع النشاط للفترة 2008-2014.

مناصب الشغل		قيمة الضمانات (دج)		الضمانات (الملفات)		قطاع انشاط
(%)	العدد	النسبة (%)	المبلغ	(%)	العدد	
2008						
60	1.338	-	950.673.980	36	67	- البناء و الأشغال العمومية
11	238	-	409.116.854	32	60	- النقل
21	460	-	1.144.852.900	26	48	- الصناعة
5	123	-	168.400.000	3	6	- الصحة
3	78	-	54.103.037	3	6	- الخدمات
100	2.237	100	2.727.146.770	100	186	المجموع
2009						
52	2.120	34	1.962.832.513	35	163	- البناء و الأشغال العمومية
11	468	17	982.019.521	34	156	- النقل
29	1.201	38	2.189.380.426	22	100	- الصناعة
5	192	7	416.821.415	4	19	- الصحة
3	129	3	180.988.000	5	23	- الخدمات
100	4.110	100	5.732.041.875	100	461	المجموع
2010						
-	-	30	7.670.139.789	35	182	- البناء و الأشغال العمومية
-	-	14	3.52.579.311	31	165	- النقل
-	-	47	12.080.809.580	26	136	- الصناعة
-	-	5	1.263.359.164	3	16	- الصحة
-	-	4	905.973.987	5	25	- الخدمات
-	-	100	25.452.861.830	100	524	المجموع
2011						
54,30	3.866	31	7.499.782.617	34	283	- البناء و الأشغال العمومية.
52,10	1.332	11	2.584.265.691	29	244	- النقل
52,52	6.649	53	12.898.320.993	29	243	- الصناعة
4,76	602	5	1.168.735.520	4	31	- الصحة.
1,66	210	2	407.034.545	4	34	- الخدمات
100	12.659	100	24.558.139.366	100	836	المجموع
2012						
36	3.586	28	3.056.000.000	31	195	- البناء و الأشغال العمومية
12	1.178	8	907.000.000	26	164	- النقل
44	4.429	55	5.997.000.000	33	203	- الصناعة
5	476	6	604.000.000	5	31	- الصحة
3	320	3	278.000.000	5	30	- الخدمات
100	9.989	100	10.842.000.000	100	623	المجموع
2013						
35	3.128	24	4.640.000.000	31	191	- البناء و الأشغال العمومية
9	814	8	1.552.000.000	21	128	- النقل
43	3.806	56	10.966.000.000	34	211	- الصناعة
6	550	8	1.498.000.000	7	42	- الصحة
7	609	4	851.000.000	8	48	- الخدمات
100	8.917	100	19.509.000.000	100	620	المجموع
2014						
35	3.444	20	8.277.930.000	29	192	- البناء و الأشغال العمومية
7	683	5	2.069.330.000	15	101	- النقل
45	4.501	58	24.197.170.000	40	269	- الصناعة
7	658	9	3.895.930.000	7	50	- الصحة
7	656	7	3.098.230.000	9	59	- الخدمات
100	9.942	100	41.538.590.000	100	671	المجموع

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرية المعلومات الإحصائية للمؤسسات ص م الأعداد 14، 16، 18، 20، 22، 24، و 26 للسنوات 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2013، و 2014.

الملحق رقم (06) : جدول معدلات الضريبة التقديرية في تونس.

مبلغ الضريبة (بالدينار)	شريحة من رقم المعاملات
25	من 0 إلى 3.000
45	من 3.000,001 إلى 6.000
75	من 6.000,001 إلى 9.000
120	من 9.000,001 إلى 12.000
180	من 12.000,001 إلى 15.000
260	من 15.000,001 إلى 18.000
360	من 18.000,001 إلى 21.000
460	من 21.000,001 إلى 24.000
580	من 24.000,001 إلى 27.000
700	من 27.000,001 إلى 30.000

المصدر : تونس، وزارة المالية، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

الملحق رقم (07) : تطور معدلات الضريبة على الدخل في المغرب بعد 1990. (الوحدة: درهم).

1996		1994		1993		1990	
المعدل	قسط الدخل الخاضع	المعدل	قسط الدخل الخاضع	المعدل	قسط الدخل الخاضع	المعدل	قسط الدخل الخاضع
%0	لا يتجاوز 18.000	%0	لا يتجاوز 18.000	%0	لا يتجاوز 15.000	%0	لا يتجاوز 12.000
%13	24.000 - 18.001	%14	24.000 - 18.001	%14	24.000 - 15.001	%14	24.000 - 12.001
%21	36.000 - 24.001	%22	36.000 - 24.001	%22	36.000 - 24.001	%22	36.000 - 24.001
%35	60.000 - 36.001	%36	60.000 - 36.001	%36	60.000 - 36.001	%36	60.000 - 36.001
%44	ما يتجاوز 60.000	%44	90.000 - 60.001	%44	90.000 - 60.001	%44	90.000 - 60.001
-	-	%46	ما يتجاوز 90.000	%46	120.000 - 90.001	%46	120.000 - 90.001
-	-	-	-	%48	ما يتجاوز 120.000	%48	200.000 - 120.001
-	-	-	-	-	-	%52	ما يتجاوز 200.000

المراجع : تم إعداد الملحق بناء على: عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية - دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي - أفريقيا الشرق للطباعة، 1998، ص 268-269

الملحق رقم (08) : الجدول التصاعدي لضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين في تونس (الوحدة: دينار تونسي).

النسبة	شريحة الدخل
% 0	من 0 إلى 1.500 د
% 15	من 1.500,001 إلى 5.000 د
% 20	من 5.000,001 إلى 10.000 د
% 25	من 10.000,001 إلى 20.000 د
% 30	من 20.000,001 إلى 50.000 د
% 35	ما فوق 50.000 د

المصدر تم إعداد الملحق بناء على: تونس، وزارة المالية، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، الفصل 44.

الملحق رقم (09): حقوق التسجيل المطبقة في الجزائر.

طبيعة المعاملات	الأساس الخاضع	معدل الحقوق
بيوع العقارات	التمن المصرح به مع إضافة الأعباء التي يفرضها البائع على المشتري.	5%
بيوع المنقولات	التمن المصرح به.	2,5%
الايجارات	- الايجارات المخصصة للإستعمال السكني. - الايجارات محدودة المدة: التمن الكلي للإيجار مع إضافة الأعباء و التي تحدد جزافا بثلاث قيمة الايجار في حالة عدم تحديدها في العقد - الايجارات مدى الحياة: التمن الكلي للإيجار في عشرة أضعاف. - الايجارات الحكرية (و هي شبه محددة المدة و لكنها طويلة و تكون لمدة بين 18-99 سنة): التمن الكلي للإيجار في عشرين ضعف. - التنازل عن الحق في الأيجار: حق العتبة أو قيمة التنازل أو القيمة الإيجارية.	- 500 دج (حق ثابت) - 2% - 5% - 2% - 99 سنة): التمن الكلي للإيجار في عشرين ضعف. - التنازل عن الحق في الأيجار: حق العتبة أو قيمة التنازل أو القيمة الإيجارية. 5%.
التركتات	قيمة الأصول الخاضعة مضافا إليها قيمة الأثاث و التي يتم تقديرها ب 10% من قيمة الأصول في حالة عدم تحديد قيمتها في التصريح بالتركة بعد استبعاد الديون و مصاريف الجنائز.	- 3% للورثة من الدرجة الأولى قبل أن تعفى يعفوا بموجب قانون المالية 2014. - 5% للورثة من باقي الدرجات.
الهبات	التمن المصرح به في العقد.	- 3% للهبة من الدرجة الأولى. - 5% للهبة من باقي الدرجات.
القسمة	الأصول الصافية المقسمة غير أنه في حالة القسمة غير المتساوية يعامل فرق الأنصبة كعملية بيع و تطبق عليه حقوق البيع.	- 1,5% بالنسبة لحقوق القسمة. - 5% لفرق أنصبة العقارات - 2,5% لفرق أنصبة المنقولات.
المبادلة	- مبادلة العقارات: قيمة حصة من الحصص و في حالة ما اذا كانت غير متساوية يطبق على فرق الأنصبة حقوق البيع. - مبادلة العقارات بالمنقولات: يعتبر العقار هو المال موضوع البيع و المنقول ثمنا له غير أنه اذا كانت قيمة العقار تفوق قيمة المنقول تعتبر هي أساس حساب الحقوق. - مبادلة المنقولات: يتمثل الأساس في أكبر حصة.	- 2,5% للمبادلة و 5% لفرق الأنصبة. - 5% - 2,5%
عقود تأسيس الشركات و ما تعرفه من تعديلات	- عقود التأسيس: قيمة رأس المال أو الأصول العقارية و المنقولة. - رفع رأس المال: قيمة المساهمات الجديدة.	- 0,5% دون أن يقل الرسم عن 1000 دج كحالة عامة بينما لا يجب أن يقل عن 10.000 دج و لا يزيد عن 300.000 دج بالنسبة لشركات المساهمة. - 0,5% للمساهمات الجديدة و 1% للزيادات عن طريق دمج الاحتياطات و الأرباح غير أنه اذا سبق لهذه الأخيرة أن خضعت للضريبة على الأرباح فيطبق عليها معدل 0,5%. - حق ثابت 500 دج و 1,5% للقسمة. - حق ثابت 500 دج و 0,5% في الحالة الثانية. - 2,5% - حق ثابت 3000 دج.

المصدر: الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2014، ص 29.

- قانون المالية لسنة 2015

الملحق رقم (10): حقوق الطابع المطبقة في الجزائر.

تصنيف حقوق الطابع	البيان	قيمة الحقوق
الطابع الحجمي	- ورق عادي - ورق سجل - نصف و رقعة عادية.	40 دج. 60 دج. 20 دج.
طابع المخالصات	- السندات بمختلف أنواعها. - الوثائق التي هي بمثابة إيصال. - الإيصالات التي تثبت إيداعا نقديا تم لدى مؤسسة أو شخص طبيعي.	- دينار(1دج) عن كل قسط من مائة دينار(100دج) أو جزء من القسط من مائة دينار(100دج) دون أن يقل المبلغ المستحق عن (5دج) أو يفوق (2,500دج). - 20 دج. - 20 دج.
استخراج الوثائق	- جواز السفر - رخصة الصيد. - بطاقة التعريف. - بطاقة التعريف المهنية للمثل. - بطاقة التعريف المغاربية. - بطاقة اقامة الأجانب. - البطاقة الخاصة للتجار و الصناعيين و الحرفيين الأجانب. - نسخة مماثلة لبطاقة إقامة الأجانب.	- 2.000 دج تم رفعه إلى 6.000 دج بداية من 2015 . - 500 دج. - 100 دج.(ألغى الطابع بداية من 2015). - 500 دج. - 100 دج. - 3.000 دج. - 10.000 دج. - 1.000 دج.
طابع الأوراق التجارية	- السفتحة، سند لأمر، أوراق و سندات غير قابلة للتداول.	0,50 دج عن كل 100 دج أو جزء من 100 دج.
طابع السجل التجاري	-	4.000 دج.
قسمة السيارات.	-	تحدد التعريف حسب نوع السيارة و سنة وضعها في السير

المصدر: الجزائر، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2014، ص30- قانون المالية لسنة 2015.

الملحق رقم (11): ترتيب الجزائر في مؤشر دفع الضرائب عربيا و عالميا في الفترة 2006-2016.

اجمالي الضرائب من الأرباح (%)					الوقت المستغرق للتعامل مع السلطات الضريبية (ساعات سنويا)		مؤشر عدد مدفوعات الضرائب سنويا		الرتبة 2016		الدولة
2016-2006	المجموع 2016	أخرى	العمل	الأرباح	2016-2006	2016	2006-2016	2016	عالميا	عربيا	
4.2-	72.7	35.5	30.6	6.6	66 -	385	12-	27	169	19	الجزائر
1.2 -	13.5	0.0	13.5	0.0	0	60	12 -	13	8	4	البحرين
0.2 -	37.6	2.2	17.7	17.7	16	82	13	36	85	13	جيبوتي
9.4-	45	4.6	24.1	16.3	112-	392	13-	29	151	17	مصر
3.6	27.8	0.0	13.5	14.3	0	312	0	14	59	10	العراق
1.6 -	29.5	2	14.4	13.1	15	151	1-	25	52	8	الأردن
2.3	13	0.0	13	0	0	98	0	12	11	6	الكويت
5.1 -	30.3	0.4	23.8	6.1	3	183	0	20	45	7	لبنان
23.4-	71.3	48.1	23.2	0.0	38	734	12	49	187	20	موريتانيا
2.6 -	49.1	1.4	22.3	25.4	147-	232	22-	06	62	11	المغرب
3.4	22.9	0.1	11.8	11	16	68	0	14	10	5	عمان
0	11.3	0.0	11.3	0.0	5	41	1	4	1	1	قطر
0.1	15	0.0	12.8	2.2	5 -	64	11-	3	3	3	السعودية
4.3-	45.4	14.7	19.2	11.5	0	180	0	42	140	16	السودان
0.8-	42.7	0.4	19.3	23.0	0	336	0	20	119	14	سوريا
0.7 -	59.9	21.9	25.2	12.8	124-	144	14-	8	81	12	تونس
1.5	15.9	1.8	14.1	0.0	0	12	10-	4	1	1	الإمارات
7.2-	15.3	0.3	0.0	15	8-	162	11-	28	56	9	فلسطين
163.6-	33.1	1.8	11.3	20	0	248	0	44	135	15	اليمن
0	32.8	0.3	10.5	22	0	889	0	19	160	18	ليبيا
10.7-	34.2	6.8	16.6	10.9	18.5-	237.6	4 -	20.9	-	-	المتوسط
3.6 -	41.8	2.1	22.9	16.6	45.4-	185.1	4.5 -	11.2	-	-	Oecd

المصدر: تم اعداد الملحق بناء على تقرير المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، سلسلة أداء الأعمال في الدول العربية، مؤشر دفع الضرائب، 2016.

ص 20.

مراسيم تنظيمية

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المؤرخ في 16 رمضان عام 1427 الموافق 9 أكتوبر سنة 2006 والمتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيورها،

يرسم ما يأتي :

الباب الأول

أحكام عامة

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 3 من الأمر رقم 03-01 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، المعدل والمتمم، والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا وكذا الواجبات المتعلقة بها.

المادة 2 : لاجات تطبيق هذا المرسوم، يقصد بالسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إطار إنجاز الاستثمار ما يأتي :

أ - كل الممتلكات، المنقولة أو العقارية أو المادية وغير المادية أو المقتناة أو المستحدثة من أجل التكوين أو التطوير أو إعادة التنظيم أو إعادة تأهيل النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات الموجهة للاستعمال المستديم بنفس الشكل،

ب - كل الخدمات المرتبطة باقتناء السلع المذكورة في الفقرة "أ" أعلاه.

الباب الثاني

النشاطات المستثناة

المادة 3 : تستثنى من المزايا المنصوص عليها بموجب الأمر رقم 03-01 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001، المعدل والمتمم والمذكور أعلاه :

أ - النشاطات المحددة في القائمة المنصوص عليها في الملحق الأول بهذا المرسوم،

ب - النشاطات الممارسة تحت النظام الجبائي الجرافي،

مرسوم تنفيذي رقم 07 - 08 مؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1427 الموافق 11 يناير سنة 2007، يحدد قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا المحددة في الأمر رقم 03-01 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار.

إن رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير المساهمات وترقية الاستثمارات،

- وبناء على الدستور، لاسيما المواد 83 و85 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، المعدل،

- وبمقتضى الأمر رقم 03-01 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، المعدل والمتمم، لاسيما المادة 3 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 01-10 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1422 الموافق 3 يوليو سنة 2001 والمتضمن قانون المناجم،

- وبمقتضى القانون رقم 05-07 المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1426 الموافق 28 أبريل سنة 2005 والمتعلق بالحروقات، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-175 المؤرخ في 26 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 24 مايو سنة 2006 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-176 المؤرخ في 27 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 25 مايو سنة 2006 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-355 المؤرخ في 16 رمضان عام 1427 الموافق 9 أكتوبر سنة 2006 والمتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيلته وتنظيمه وسيوره،

بالعملية لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، مدعوما بالتزام المستفيد بالتكفل بكل الواجبات المترتبة على المستثمر الأصلي.

يصبح وجوب التصريح المذكور في الفقرة أعلاه غير إجباري عند الاهتلاك الكامل للسلع المقتناة بموجب نظام جبائي مميز وفقا للتنظيم المعمول به.

المادة 8: التنازل الكامل عن الأصول المكونة للاستثمار، ما عدا الأحكام المذكورة في المادة 7 أعلاه، ينجم عنه تسديد المزايا، بغض النظر عن العقوبات المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

المادة 9: التنازل الجزئي عن الأصول المنفردة الذي تمّ وفق أحكام المادة 7 المذكورة أعلاه والمقتناة وفقا لنظام جبائي مميز، ينجم عنه تسديد المزايا الممنوحة بعنوان الأصل أو الأصول المتنازل عنها. يتمّ تحديد المبلغ المسدّد حسب مدة الاستهلاك المتبقية.

المادة 10: الاستثناءات المنصوص عليها في هذا المرسوم لا تعني مشاريع الاستثمار التي تولى أهمية خاصة للاقتصاد الوطني والمذكورة في المادة 10 من الأمر رقم 03-01 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001، المعدل والمتمم، والمذكور أعلاه.

المادة 11: تتمّ مراجعة دورية لقوائم النشاطات والسلع والخدمات المستثناة بمقتضى هذا المرسوم، وفقا لأحكام الأمر رقم 03-01 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001، المعدل والمتمم، والمذكور أعلاه.

المادة 12: يمكن أن توضحّ كيمييات تطبيق هذا المرسوم، عند الحاجة، بقرار مشترك بين الوزير المكلف بترقية الاستثمارات والوزير المكلف بالمالية.

المادة 13: ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 22 ذي الحجة عام 1427 الموافق 11 يناير سنة 2007.

عبد العزيز بلخادم

ج - النشاطات التي لا تخضع للتسجيل في السجل التجاري. غير أن ممارسة هذه النشاطات وفق صيغة تستوجب تسجيلها في السجل التجاري أو تسجيلها بصفة إرادية، يحق لها الاستفادة من المزايا.

المادة 4: تستثنى أيضا من المزايا المذكورة في المادة الأولى أعلاه النشاطات :

أ - التي تخرج عن مجال تطبيق الأمر رقم 03-01 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001، المعدل والمتمم والمذكور أعلاه، بموجب تشريعات خاصة،

ب - التي تخضع لنظام المزايا الخاص بها،

ج - التي لا يمكنها الاستفادة من مزايا جبائية بموجب نص تشريعي.

الباب الثالث

السلع والخدمات المستثناة

المادة 5: تستثنى من المزايا، إلا إذا اعتبرت عنصرا أساسيا لممارسة النشاط، السلع المدرجة في حسابات باب الاستثمارات للمخطط الوطني للمحاسبة والمحددة في الملحق الثاني المرفق بهذا المرسوم.

المادة 6: تستثنى من المزايا سلع التجهيز المستعملة أو تلك الناجمة عن الاستثمارات القائمة، ما عدا الأراضي والعقارات.

غير أنه تستفيد السلع أدناه من المزايا، إذا لم تقيد في قائمة السلع المستثناة المنصوص عليها في المادة 5 أعلاه :

أ - سلع التجهيز المستعملة الجديدة والمستوردة وفقا للشروط المحددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما، في إطار تحويل النشاط من الخارج،

ب - سلع التجهيز المستعملة التي تمّ اقتناؤها في إطار عمليات الخوصصة.

الباب الرابع

أحكام مختلفة

المادة 7: لا يمكن التنازل عن الاستثمارات التي استفادت من المزايا أو تحويلها إلا بعد التصريح

الملحق الأول
قائمة النشاطات المستثناة من المزايا
(حسب جدول النشاطات الاقتصادية الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري)

الرمز	التسمية	الملاحظات
الباب 2	الصناعة التقليدية والحرف	
	كل أشكال النشاطات التقليدية الممارسة بصفة متنقلة في الأسواق أو المنازل وكذا الصناعات التقليدية والفنية في مفهوم المادة 6 من الأمر رقم 96-01 المؤرخ في 10 يناير سنة 1996 الذي يحدد القواعد المسيرة للصناعة التقليدية والحرف.	
الباب 3	تجارة الجملة	كل الباب
الباب 4	تجارة التجزئة	كل الباب
الباب 5	الاستيراد كل أشكال الاستيراد	
الباب 6	الخدمات	
407-202	مخبزة وحلويات تقليدية	
408-200	مخبزة	ماعد الصناعية
202-501	حلويات	ماعد الصناعية
110-601	مرقد	
201-601	إطعام كامل (مطعم)	ماعد سلسلة كاملة لمطاعم مصنفة
202-601	مطاعم الوجبات السريعة	ماعد سلسلة كاملة من المطاعم
203-601	مطعم، مقهى (محطات الطرق)	
204-601	بائع الحليب ومشتقاته والمثلجات وعصير الفواكه	
205-601	دكان شواء	
206-601	كشك المشروبات والفطائر والمثلجات	
207-601	مقهى - مطعم	
208-601	جامع ألبسة	
301-601	مقهى	
302-601	محلات استهلاك المشروبات الكحولية	
303-601	قاعة شاي	

الملحق الأول (تليغ)

الرمز	التسمية	الملاحظات
304-601	استغلال الموزعات الآلية للقهوة والمشروبات	
402-601	ممن الأطفمة	
403-601	تموين	
101-602	صيدلية	
102-602	بائع نظارات	
108-602	بائع أعشاب	
109-602	خدمات جنازية	
111-602	مرمم أسنان (ترميم أسنان)	
001-603	مرائب	
107-604	مؤسسة التموين بالتجهيزات والمعدات والمواد الغذائية والمقاهي والمطاعم والجماعات	
611-604	نشاطات إعادة بيع محطات الخدمات على حالتها	
612-604	مدرسة تعليم السياقة	
614-604	وسيط الشحن	
616-604	وكلاء نقل البضائع	
618-604	نشاطات إعادة بيع محطات الوقود على حالتها	
619-604	نشاطات إعادة بيع المضخات والصحاريح على حالتها	
620-604	تزويد البواخر والطائرات بالوقود	
020-605	استيديو التصوير	
023-605	إحياء الحفلات	
012-607	مؤسسة الحراسة والأمن	
026-607	قاعة الإنترنت	
001-608	توضيب وتغليف المنتجات والمواد الغذائية	ما عدا الخدمات الممارسة بصفة أساسية
002-608	توضيب وتغليف المواد الأولية للأنسجة	ما عدا الخدمات الممارسة بصفة أساسية
003-608	توضيب وتغليف المنتجات الكيمائية والأسمدة	ما عدا الخدمات الممارسة بصفة أساسية

الملحق الأول (تابع)

الرمز	التسمية	الملاحظات
004-608	توضيب المنتجات المختلفة الأخرى	ما عدا الخدمات الممارسة بصفة أسنابية
003-609	صنع الأختام وطوابع الإضاءات	
002-610	مؤسسة الطرود والصحف	جمع وتوزيع
005-610	هاتف عمومي	
006-610	تسيير الصناديق البريدية	
004-611	وكالة عقارية	
201-612	مكتب الصرف	
202-612	وكيل الصرف	
203-612	سمسار تأمينات أو شركة سمسرة التأمين	
204-612	وكيل عام للتأمينات	
205-612	مكتب أعمال	
206-612	وكيل تجاري	
132-613	تجهيز وتركيب لواحق السيارات	ما عدا سلسلة كاملة
204-613	التصليح الميكانيكي للسيارات والتصليح المتخصص لأقسام وقطع ميكانيكية لكل السيارات	ما عدا سلسلة كاملة
001-614	الحلاقة وعلاج التجميل	
002-614	حمام وحمام بخاري	
003-614	مرشات	
004-614	تنظيف الملابس وصباغة ومغسل	
001-615	ممثلية أو وكالة تجارية للدول والجماعات الأجنبية	
002-615	ممثلية أو وكالة تجارية للمؤسسات العمومية الأجنبية	

الملحق الثاني

قائمة السلع المستثناة من المزايا ما عدا تلك التي تشكل عنصرا أساسيا لممارسة النشاط

الملاحظات	التسمية	رقم الحساب أو حساب فرعي للمخطط الوطني للمحاسبة
ما عدا مواد النقل البري للبضائع والآلات حتى تلك المستعملة لحسابهم الخاص من طرف مصانع الأجر والإسمنت والماجر والبناء والأشغال العمومية والري والنشاطات المماثلة	مواد النقل البري للبضائع والأشخاص لحسابهم الخاص	مستخرج رقم 244
ما عدا الحساب الفرعي رقم 2455 الخاص بالأجهزة الإعلامية	تجهيزات المكتب والاتصال غير المستعملة مباشرة في عملية الإنتاج	245
	تغليف مسترجع	246
باستثناء الترتيب والترتيب الخاص بالفنادق والمطاعم ذات النجوم ومؤسسات الإيواء والعيش ومساحات الأعمال والمكاتب	ترتيب وترتيب	247
	تجهيزات اجتماعية	25

- وبمقتضى المرسوم رقم 84-45 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1404 الموافق 18 فبراير سنة 1984 والمتضمن إنشاء منطقة للمحافظة على تكاثر الصيد في زرادة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-175 المؤرخ في 26 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 24 مايو سنة 2006 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-176 المؤرخ في 27 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 25 مايو سنة 2006 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90-12 المؤرخ في 4 جمادى الثانية عام 1410 الموافق أول يناير سنة 1990 الذي يحدد صلاحيات وزير الفلاحة، المعدل والمتمم،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يعدل ويتم هذا المرسوم أحكام المرسوم رقم 84-45 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1404 الموافق 18 فبراير سنة 1984 والمذكور أعلاه.

المادة 2 : تعدل أحكام المادة 2 من المرسوم رقم 45-45 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1404 الموافق 18 فبراير سنة 1984 والمذكور أعلاه وتحرر كما يأتي :

مرسوم تنفيذي رقم 07 - 09 مؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1427 الموافق 11 يناير سنة 2007، يعدل ويتم المرسوم رقم 84 - 45 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1404 الموافق 18 فبراير سنة 1984 والمتضمن إنشاء منطقة للمحافظة على تكاثر الصيد في زرادة.

إن رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير الفلاحة والتنمية الريفية،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان 85 - 4 و 125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 84-12 المؤرخ في 23 رمضان عام 1404 الموافق 23 يونيو سنة 1984 والمتضمن النظام العام للغابات، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 03-10 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 والمتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة،

- وبمقتضى القانون رقم 04-07 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004 والمتعلق بالصيد،

EVOLUTION DES COÛTS DES EXONERATIONS FISCALES

1995/2011

ANDI

الملحق

الملحق رقم (16) :

En Millions de DA

ANNEE	TVA/F	IBS	VF	TAP	TF	ERGS	TOTAL
2000	18 091	3 561	965	5 185	15	8	27 825
2001	27 052	7 166	2 305	5 998	17	16	42 554
2002	19 797	3 953	764	6 768	9	4	31 295
2003	31 726	5 799	1 634	17 285	6	1	56 451
2004	32 299	3 304	364	4 507	8	3	40 485
2005	27 497	12 053	178	4 662	5	6	44 401
2006	31 501	5 006	38	2 786	5	0	39 336
2007	25 491	1 427	0	4 002	2	0	30 922
2008 (2)	66 326	6 387	0	3 562	1	7	76 283
2009	53 868	679	0	791	26	0	55 364
2010	58 936	13 159	0	1 086	1	0	73 182
2011	49 144	3 313	0	3 805	1	0	56 263
2012	83 836	1 519	0	2 131	1	0	87 487

(1) les Montants concernant les avantages ANSEJ sont compris dans les avantages ANDI;

il s'agit de l'année de la mise en place du dispositif ANSEJ.

(2) La DGE a accordé 26 756 Millions de DA en 2008 dans le cadre de l'ANDI; ils concernent la TVA/franchise qui a bénéficié, majoritairement, aux filiales de SONELGAZ au titre de l'installation de "transformateurs".

المورد: المدعي العامة للطبيب

الملحق رقم (14): توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Ansej حسب الولايات للفترة 1996-2014.

الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
ادزار	3.289	12.399.572	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
الشلف	8.078	20.336.604	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
الأغواط	3.053	10.163.555	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
أم البواقي	7.357	21.575.256	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
باتنة	6.916	23.991.481	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
بجاية	16.656	48.342.765	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
بسكرة	6.753	18.586.021	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
بشار	2.766	8.863.228	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
البلدية	7.354	22.361.396	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
البويرة	6.169	19.948.911	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
تمنراست	1.807	7.012.578	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
تيسة	4.666	11.652.583	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
تلمسان	9.786	29.749.690	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
تيارت	5.886	17.241.374	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
تيزي وزو	17.675	50.020.284	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
الجزائر	33.427	107.056.660	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
المجموع			الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)	الولاية	عدد المشاريع	قيمة الاستثمارات (10 ³ دج)
	333.042	1.007.058.252						

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على إحصائيات نشرية م ص م رقم 26 لسنة 2015، ص 44.

الملحق رقم (15): مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في إطار Ansej في توفير مناصب الشغل حسب الولايات للفترة 1996-2014.

الولاية	عدد المناصب	الولاية	عدد المناصب	الولاية	عدد المناصب
ادزار	8.724	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
الشلف	18.981	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
الأغواط	7.080	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
أم البواقي	14.507	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
باتنة	17.615	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
بجاية	40.043	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
بسكرة	16.380	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
بشار	6.459	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
البلدية	18.296	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
البويرة	15.364	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
تمنراست	3.040	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
تيسة	8.188	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
تلمسان	20.401	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
تيارت	12.412	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
تيزي وزو	44.915	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
الجزائر	86.058	الولاية	عدد المناصب <td>الولاية</td> <td>عدد المناصب </td>	الولاية	عدد المناصب
المجموع	-	الولاية	عدد المناصب	الولاية	عدد المناصب

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على إحصائيات نشرية م ص م رقم 26 لسنة 2015، ص 44.

الملحق رقم (16) : توزيع المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار cnac حسب الولايات للفترة 1998-2013(س 1).

الولاية	عدد المشاريع	الولاية	عدد المشاريع	الولاية	عدد المشاريع
ادرار	518	الجلوفة	379	اليزي	336
الشلف	2.923	جيجل	1.533	ب. بوغريغ	1.523
الأغواط	486	سطيف	1.703	بومرداس	872
أم الوفاي	2.060	سعيدة	892	الطارف	2.039
باتنة	2.235	سكيكدة	1.678	تندوف	353
بجاية	1.728	س. بلعباس	1.640	تيسمسيلت	1.247
بسكرة	2.490	عناية	3.349	الوادي	1.085
بشار	495	قالمة	2.243	خنشلة	1.112
البليدة	2.534	قسنطينة	3.304	سوق أهراس	1.419
البويرة	1.573	المدية	2.170	تيازة	1.883
تمنراست	372	مستغانم	2.308	ميلة	1.773
تبسة	1.814	المسيلة	847	عين الدفلى	1.404
تلمسان	2.601	معسكر	3.155	النعامة	345
تيارت	2.744	ورقلة	980	عين تموشنت	1.541
تيزي وزو	5.040	وهران	3.729	غرداية	566
الجزائر	5.292	البيضاء	387	غليزان	1.464
المجموع					84.164

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على إحصائيات نشرية م ص م رقم 23 لسنة 2013، مرجع سابق، ص 43.

الملحق رقم (17): مساهمة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار cnac في خلق مناصب الشغل حسب الولايات للفترة 1998-2013(س 1).

الولاية	عدد المناصب	الولاية	عدد المناصب	الولاية	عدد المناصب
ادرار	1.262	الجلوفة	641	اليزي	862
الشلف	4.496	جيجل	3.771	ب. بوغريغ	3.169
الأغواط	1.068	سطيف	3.879	بومرداس	2.266
أم الوفاي	3.627	سعيدة	1.448	الطارف	3.717
باتنة	3.570	سكيكدة	3.023	تندوف	1.295
بجاية	3.338	س. بلعباس	2.710	تيسمسيلت	4.086
بسكرة	4.922	عناية	6.627	الوادي	1.801
بشار	1.075	قالمة	4.676	خنشلة	2.029
البليدة	3.451	قسنطينة	8.467	سوق أهراس	2.993
البويرة	2.719	المدية	3.756	تيازة	3.536
تمنراست	895	مستغانم	3.734	ميلة	4.483
تبسة	3.247	المسيلة	1.969	عين الدفلى	1.988
تلمسان	4.862	معسكر	6.927	النعامة	740
تيارت	6.405	ورقلة	1.765	عين تموشنت	2.413
تيزي وزو	9.284	وهران	5.432	غرداية	1.099
الجزائر	10.177	البيضاء	895	غليزان	2.728
المجموع					163.023

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرية إحصائيات م ص م لسنة 2012، ص 41. و نشرية رقم 23 لسنة 2013، ص 43

الملحق رقم (18) : توزيع المؤسسات تبعا لفتات عدد العاملين في المغرب.

عدد العمال	عدد المؤسسات	النسبة(%)	9-1	10-49	50-199	200 فأكثر	المجموع
			733.662	14.123	2.417	714	750.916
			97.70	1.88	0.32	0.09	100

Source : Maroc, Direction de la Statistique 2001-2002, Rapport n:1, Résultats Relatives Aux établissements économiques , Decembre 2004, p 48.

الملحق رقم (19): توزيع المؤسسات حسب الحجم في تونس في سنة 2011.

عدد العمال	عدد المؤسسات	البالغة الصغر	الصغيرة	المتوسطة	م.ص.م	الكبيرة	المجموع
	العدد	583.849	14.891	2.676	17.567	806	602.222
	النسبة(%)	96.94	2.5	0.4	2.9	0.1	100

Source : République Tunisienne ,Ministère de la planification et du Développement Régional, Institut Tunisien de la Compétitivité et des Études Quantitatives, Caractéristiques du tissu industriel tunisien en 2011 Cadre institutionnel et Financement des PME, 2011, p 6.

الملحق رقم (20): تطور عمليات القيد و الشطب في السجل التجاري في الجزائر للفترة 2001-2014

السنة	الأشخاص الطبيعية				الأشخاص المعنوية			
	القيد	التطور(%)	الشطب	التطور(%)	القيد	التطور(%)	الشطب	التطور(%)
2001	93.314	-	39.240	-	9.081	-	1.893	-
2002	88.588	5,1 -	35.220	10,2 -	13.770	51,6	2.005	5,9
2003	103.544	16,9	32.009	9,1-	10.123	26,5 -	2.172	8,3
2004	107.886	4,2	54.230	69,4	12.494	23,4	3.141	44,6
2005	124.756	15,6	49.889	8-	12.164	3 -	3.538	12,6
2006	123.008	1,4 -	51.891	4	10.727	12 -	4.795	35,5
2007	124.014	0,8	61.999	19,5	10.662	0,6 -	4.764	0,6 -
2008	125.989	1,6	60.297	2,7 -	13.452	26,2	5.232	9,8
2009	148.963	20,1	62.221	3,2	13.558	27,2	5.018	4,1 -
2010	155.146	23,1	120.330	93,4	12.439	7,5 -	7.568	50,8
2011	233.564	50.54	152.534	26.76	13.382	7.58	8.132	7.45
2012	166.340	28.78 -	95.825	37.18 -	14.808	10.66	6.546	19.50 -
2013	166.249	0.0005-	99.050	3,36	15.502	4,68	7.002	7.01
2014	166.805	0.33	96.902	2.16 -	17.333	11.81	7.670	9.45

Source : - Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2010, Avril 2011, p 92-93.

- Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistique 2013, 2014, p 68 -71.

- Algérie, ministère du commerce, Rapport de conjoncture du secteur du commerce de l'année 2014 ,février 2015, p 3.

الملحق رقم (21): توزيع المؤسسات ص م الخاصة في الجزائر (الأشخاص المعنوية) حسب قطاع النشاط للفترة 2003-2014.

السنوات	الفلاحة و الصيد	المخرقات.و المناجم..	بناء و أشغال عمومية	الصناعة التحويلية	الخدمات	المجموع
2003	2.477	1.163	65.799	43.513	94.997	207.949
	%	1.19	0.56	31.64	45.68	100
2004	2.748	1.262	72.869	45.729	102.841	225.449
	%	1.21	0.56	32.32	45.61	100
2005	2.947	1.350	80.716	48.185	112.644	245.842
	%	1.20	0.55	32.83	45.82	100
2006	3.186	1.450	90.702	50.686	123.782	269.806
	%	1.18	0.54	33.61	45.88	100
2007	3.401	1.565	100.250	53.579	135.151	293.946
	%	1.15	0.53	34.10	45.98	100
2008	3.599	1.660	111.978	56.568	147.582	321.387
	%	1.20	0.51	34.84	45.92	100
2009	3.642	1.775	122.238	58.803	159.444	345.902
	%	1.05	0.51	35.34	46.01	100
2010	3.086	1.870	129.762	61.228	172.653	369.319
	%	0.83	0.50	35.13	46.75	100
2011	4.006	1.956	135.752	63.890	186.157	391.761
	%	1.02	0.50	34.65	47.51	100
2012	4.277	2.052	142.222	67.517	204.049	420.117
	%	1.01	0.49	33.85	48.57	100
2013	4.616	2.259	150.910	73.037	228.592	459.414
	%	1	0.49	32.84	49.75	100
2014	5.038	2.439	159.775	78.108	251.629	496.989
	%	1.01	0.49	32.14	50.63	100

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24 و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015، مرجع سابق.

الملحق رقم(22): تطور م ص م الخاصة بقطاع المحروقات، الطاقة، المناجم و الخدمات المتصلة بها في الجزائر للفترة 2003-2014.

السنوات	المياه و الطاقة	المحروقات	خدمات الأشغال البترولية	المناجم و المناجر	المجموع
2003	العدد 56	467	130	510	1.163
	%	4.81	11.18	43.85	100
2004	العدد 60	505	148	549	1.262
	%	4.75	11.72	43.50	100
2005	العدد 64	522	164	600	1.350
	%	4.74	12.14	44.44	100
2006	العدد 74	531	188	657	1.450
	%	5.10	12.96	45.31	100
2007	العدد 84	544	215	722	1.565
	%	5.36	13.73	46.13	100
2008	العدد 94	551	231	784	1.660
	%	5.66	13.91	47.23	100
2009	العدد 102	563	243	867	1.775
	%	5.74	13.69	48.84	100
2010	العدد 101	580	272	917	1.870
	%	5.40	14.54	49.03	100
2011	العدد 106	599	293	958	1.956
	%	5.42	14.97	48.97	100
2012	العدد 111	626	313	1.002	2.052
	%	5.41	15.25	48.83	100
2013	العدد 118	766	324	1.051	2.259
	%	5.22	14.34	46.48	100
2014	العدد 122	888	351	1.078	2.439
	%	5.00	14.39	44.19	100

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 23، 22، 24 و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

الملحق رقم(23): تطور توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة في الجزائر على فروع قطاع الصناعة التحويلية للفترة 2003-2013.

السنوات	الحديد و الصلب	مواد البناء	كيميا، مطاط، بلاستيك	ص. الغذائية	ص. النسيج	ص. الجلد	ص. الخشب و الورق	ص. مختلفة	المجموع
2003	العدد 6.754	5.766	1.614	13.058	3.624	1.384	8.401	2.912	43.513
	%	15.52	13.25	3.70	30.0	3.18	19.30	6.69	100
2004	العدد 7.126	5.949	1.727	13.673	3.734	1.459	9000	3.061	45.729
	%	15.58	13.0	3.77	29.99	3.19	19.68	6.69	100
2005	العدد 7.516	6.138	1.850	14.474	3.881	1.523	9.612	3.191	48.185
	%	15.59	12.73	3.84	30.03	3.16	19.95	6.62	100
2006	العدد 7.906	6.369	1.967	15.270	4.019	1.558	10.300	3.297	50.686
	%	15.59	12.56	3.88	30.12	3.07	20.32	6.50	100
2007	العدد 8.353	6.748	2.084	16.109	4.152	1.628	11.059	3.446	53.579
	%	15.59	12.59	3.89	30.06	3.03	20.64	6.43	100
2008	العدد 8.794	7.154	2.205	17.045	4.291	1.667	11.848	3.564	56.568
	%	15.54	12.64	3.89	30.13	2.95	20.94	6.30	100
2009	العدد 9.174	7.498	2.312	17.679	4.316	1.650	12.530	3.644	58.803
	%	15.60	12.75	3.93	30.06	2.80	21.30	6.20	100
2010	العدد 9.556	7.854	2.446	18.394	4.493	1.677	13.063	3.745	61.228
	%	15.60	12.82	3.99	30.04	2.73	21.33	6.11	100
2011	العدد 9.900	8.225	2.603	19.172	4.727	1.718	13.701	3.844	63.890
	%	15.49	12.87	4.07	30.0	2.68	21.44	6.01	100
2012	العدد 10.350	8.802	2.803	20.198	5.082	1.764	14.510	4.008	67.517
	%	15.32	13.03	4.15	29.91	2.61	21.49	5.93	100
2013	العدد 11.196	9.708	3.091	21.624	5.649	1.862	15.602	4.305	73.037
	%	15.32	13.29	4.23	29.60	2.55	21.36	5.89	100
2014	العدد 11.985	10.336	3.398	23.075	6.178	1.951	16.594	4.591	78.108
	%	15.34	13.23	4.35	29.54	2.49	21.24	5.87	100

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24 و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

الملحق رقم (24): تطور توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة في الجزائر على فروع قطاع الخدمات للفترة 2003-2013.

السنوات	النقل و المواصلات	التجارة	الفندقة و الاطعام	خدمات للمؤسسات	خدمات للعائلات	مؤسسات مالية	أعمال عقارية	خدمات الجماعية	المرفق	المجموع
2003	العدد	18.771	34.681	13.230	9.876	15.927	541	1.302		94.997
	%	19.75	36.50	13.92	10.39	16.76	0.57	1.37		100
2004	العدد	20.294	37.954	14.103	10.843	16.933	591	1.405		102.841
	%	19.73	36.90	13.71	10.54	16.46	0.57	1.36		100
2005	العدد	22.119	42.183	15.099	12.143	18.148	657	1.516		112.644
	%	19.63	37.44	13.40	10.78	16.11	0.58	1.34		100
2006	العدد	24.252	46.461	16.230	14.134	19.438	755	1.659		123.782
	%	19.59	37.53	13.11	11.41	15.70	0.61	13.40		100
2007	العدد	26.487	50.764	17.178	16.310	20.829	816	1.833		135.151
	%	19.60	37.56	12.71	12.06	15.41	0.60	1.35		100
2008	العدد	28.885	55.551	18.265	18.473	22.529	916	1.954		147.582
	%	19.57	37.64	12.37	12.51	15.26	0.62	1.32		100
2009	العدد	30.871	60.138	19.282	20.908	24.108	959	2.073		159.444
	%	19.36	37.71	12.09	13.11	15.12	0.60	1.30		100
2010	العدد	33.848	64.962	20.401	23.541	25.403	1.040	2.249		172.653
	%	19.60	37.62	11.81	13.63	14.71	0.60	1.30		100
2011	العدد	36.620	69.837	21.251	26.595	26.977	1.124	2.424		186.157
	%	19.67	37.51	11.41	14.29	14.49	0.60	1.30		100
2012	العدد	39.426	76.050	22.590	31.476	29.064	1.292	2.639		204.049
	%	19.32	37.27	11.07	15.42	14.24	0.63	1.29		100
2013	العدد	43.241	84.484	24.684	37.639	32.455	1.508	2.870		228.592
	%	18.91	36.95	10.79	16.46	14.19	0.65	1.25		100
2014	العدد	46.987	92.286	26.264	42.630	36.112	1.733	3.119		251.629
	%	18.39	36.67	10.43	16.94	14.35	0.68	1.24		100

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرات إحصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

الملحق رقم(25): تطور توزيع أنشطة الأشخاص الطبيعية في الجزائر حسب القطاع للفترة 2010-2014.

القطاع	انتاج صناعي	انتاج حرفي	تجارة الجملة	تجارة التجزئة	خدمات	المجموع
2010	العدد	190.090	6.364	51.103	618.479	1.325.417
	النسبة (%)	14.3	0.4	3.9	46.7	34.7
2011	العدد	201.860	6.314	51.527	611.655	1.438.859
	النسبة (%)	14	0.4	3.7	42.5	39.4
2012	العدد	215.911	6.502	57.089	641.085	1.535.602
	النسبة (%)	14.1	0.4	3.7	41.7	40.01
2013	العدد	227.480	6.076	59.468	675.597	1.619.938
	النسبة (%)	14	0.4	3.7	41.70	40.20
2014	العدد	239.981	5.598	61.398	712.349	1.705.985
	النسبة (%)	14.06	0.3	3.6	41.75	40.23

Source: Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2010, Avril 2011, op-cit, p 41.- Algérie, ministère du commerce, centre national du Registre du commerce, les créations d'entreprise en Algérie, statistiques 2013, 2014, op-cit, p 36.

الملحق رقم(26): التوزيع القطاعي للمؤسسات في تونس بنهاية سنة 2011 (%)

القطاع	الغير مهياً (غير الرسمي)	المهياً (الرسمي)			
		الصغيرة	المتوسطة	م.ص.م	الكبيرة.
الزراعة و الصيد البحري	0,4	2,8	3,0	2,8	0,4
الصناعة المعملية	11,0	39,3	58,5	42,2	55,7
البناء	4,3	8,7	6,8	8,4	6,6
التجارة	44,2	22,6	8,2	20,4	4,7
الفندقة و الاطعام	4,7	5,6	5,5	5,6	8,9
النقل و الاتصالات	17,7	4,6	3,1	4,4	3,2
خدمات المؤسسات	9,2	11,6	10,5	11,4	14,1
تعليم و صحة و عمل اجتماعي	3,3	2,8	2,1	2,7	1,1
الخدمات الجماعية	5,0	1,5	1,2	1,4	0,9
الأنشطة المالية	0,2	0,6	1,1	0,7	2,1
المجموع	100	100	100	100	100

المصدر: الجمهورية التونسية، وزارة التنمية الجهوية و التخطيط، المعهد الوطني التونسي للقدرة التنافسية و الدراسات الكمية، دراسة حول واقع وآفاق الاقتصاد التونسي، جانفي 2013، ص 32.

الملحق رقم(27):: التوزيع القطاعي للمؤسسات على فروع قطاع الصناعات المعملية في تونس بنهاية سنة 2011.

القطاع	الصغيرة	المتوسطة	المهياً (الرسمي)	
			م.ص.م	الكبيرة.
الصناعة الزراعية و الغذائية	18,0	1,7	19,7	0,6
صناعة النسيج و الملابس	18,5	9,4	28,0	2,2
صناعة الجلود و الأحذية	3,2	1,1	4,4	0,3
صناعة الآلات و المعدات الميكانيكية و الكهربائية و الالكترونية.	5,6	2,0	7,6	1,0
التجارة و تصنع المنتجات الخشبية	2,3	0,2	2,4	0,0
صناعة الورق و الورق المقوى، النشر و الطباعة	3,0	0,7	3,7	0,1
الصناعات الكيماوية	2,4	0,6	3,0	0,2
المطاط و البلاستيك	2,8	0,7	3,6	0,1
تصنيع المنتجات الأخرى غير المعدنية	3,3	0,9	4,1	0,4
التعدين و أشغال معدنية	7,6	1,2	8,8	0,2
الصناعة الاستخراجية	3,0	0,6	3,6	0,1
الصناعات المعملية الأخرى	4,6	0,9	5,5	0,3
المجموع	74,4	19,9	94,3	5,7

المصدر: المعهد الوطني التونسي للقدرة التنافسية و الدراسات الكمية، دراسة حول واقع وآفاق الاقتصاد التونسي، مرجع سابق، ص 33.

الملحق رقم(28): التوزيع القطاعي للمؤسسات في المغرب.

القطاع	العدد	فئات العاملين			
		9-1	10-49	50-199	أكبر من 200
الصناعة	146.356	5.476	1.456	527	153.815
	(%) النسبة	19,49	0,73	0,19	0,07
البناء و الأشغال العمومية	7.900	673	127	22	8.722
	(%) النسبة	1,05	0,09	0,02	0,002
التجارة	409.451	2.680	228	28	412.387
	(%) النسبة	54,52	0,35	0,03	0,003
الخدمات	169.955	5.294	606	137	175.992
	(%) النسبة	96,57	0,7	0,08	0,01
المجموع	733.662	14.123	2.417	714	750.916
	(%) النسبة	97,70	1,88	0,32	0,095

Source : Maroc, Direction de la Statistique 2001-2002, Rapport n :1, Résultats Relatives Aux établissements économiques , Decembre 2004, p 48.

الملحق رقم(29): التوزيع القطاعي للمؤسسات على فروع قطاع الصناعات المعملية في المغرب.

القطاع	العدد	النسبة (%)
الصناعة الغذائية	39.082	25,40
صناعة النسيج و الملابس	44.207	28,74
صناعة الجلود و الأحذية	5.136	3,34
صناعة الآلات و المعدات الميكانيكية و الكهربائية و الالكترونية.	1.709	1,11
النجارة و تصنيع المنتجات الخشبية	7.577	4,92
صناعة الورق و الورق المقوى، النشر و الطباعة	10.915	7,09
الصناعات الكيميائية	441	0,29
المطاط و البلاستيك	650	0,42
تصنيع المنتجات المعدنية	5.772	3,75
أشغال معدنية	16.799	10,92
الأثاث الصناعي	19.865	12,91
الصناعات المعملية الأخرى	1.662	1,08
المجموع	153.815	1000

Source : Maroc, Direction de la Statistique 2001-2002, Rapport n :1, Résultats Relatives Aux établissements économiques , Decembre 2004,op-cit, p54-55.

الملحق رقم(30):توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة(أشخاص معنوية) حسب المناطق في الجزائر للفترة 2003-2013.

السنوات	الشمال	المضاب العليا	الجنوب	المجموع
2003	العدد	127.350	60.706	207.949
	%	61.24	29.19	100
2004	العدد	138.035	65.563	225.449
	%	61.22	29.08	100
2005	العدد	149.963	72.076	245.842
	%	61	29.31	100
2006	العدد	163.492	80.072	269.806
	%	60.59	29.67	100
2007	العدد	177.730	87.666	293.946
	%	60.46	29.82	100
2008	العدد	193.483	96.354	321.387
	%	60.20	29.98	100
2009	العدد	205.857	105.085	345.902
	%	59.51	30.38	100
2010	العدد	219.270	112.335	369.319
	%	59.37	30.41	100
2011	العدد	232.664	119.146	391.761
	%	59.39	30.41	100
2012	العدد	248.985	128.316	420.117
	%	59.26	30.54	100
2013	العدد	316.364	102.533	459.414
	%	68.86	22.31	100
2014	العدد	344.405	108.912	496.989
	%	69.29	21.91	100

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 23.22، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

الملحق رقم(31): توزيع القيمة المضافة المحققة من طرف القطاع الخاص خارج المحروقات في الجزائر في أهم القطاعات للفترة 2001-2014 (الوحدة: مليار

دج)

المجموع	التجارة	صناعة الجلود	الصناعة الغذائية	والفندقة والإطعام	خدمات المؤسسات	النقل و المواصلات	بناء و أشغال عمومية	الزراعة		
1.473,74	449,3	1,7	79,1	43,5	21,6	259,7	221,5	410,4	ق	2001
100	30,49	0,11	5,37	2,95	1,46	17,62	15,03	27,85	%	
1.585,3	475,8	2,14	80,54	47,93	29,01	270,68	263,29	415,91	ق	2002
100	30,00	0,13	5,08	3,02	1,83	17,07	16,60	26,23	%	
1.784,49	514,56	2,02	86,49	51,52	31,08	305,23	284,09	508,78	ق	2003
100	28,83	0,11	4,95	2,88	1,74	17,10	15,92	28,51	%	
2.038,84	567,19	2,23	93,5	54,5	36,06	349,06	358,33	577,97	ق	2004
100	27,82	0,11	4,58	2,64	1,76	17,12	17,57	28,35	%	
2.299,89	629,18	2,31	113,69	60,89	46,40	465,26	403,37	578,79	ق	2005
100	27,35	0,10	4,94	2,65	2,02	20,23	17,53	25,16	%	
2.634,46	685,45	2,22	121,3	66,20	51,49	579,80	489,37	638,63	ق	2006
100	26,02	0,08	4,60	2,51	1,95	22,0	18,57	24,24	%	
2.986,07	776,82	2,08	127,98	71,12	56,6	657,35	593,09	701,03	ق	2007
100	26,01	0,06	4,28	2,38	1,89	22,01	19,86	23,47	%	
3.383,57	935,83	2,2	139,92	80,87	62,23	700,33	754,02	708,17	ق	2008
100	27,66	0,06	4,13	2,39	1,84	20,70	22,28	20,93	%	
3.954,5	1.077,7	2,25	161,55	94,8	77,66	744,42	871,0	924,99	ق	2009
100	27,25	0,06	4,08	2,40	1,96	18,82	22,02	23,39	%	
4.450,76	1.204,0	2,29	169,95	101,36	96,86	806,0	1.058,1	1.012,1	ق	2010
100	27,05	0,05	4,42	2,28	2,18	18,11	23,77	22,74	%	
4.895,64	1.358,9	2,34	199,79	107,60	109,50	860,54	1.091	1.165,9	ق	2011
100	27,75	0,05	4,08	2,20	2,24	17,58	22,28	23,81	%	
5.562,6	1.553,8	2,38	232,2	126,2	123,07	881,06	1.232,6	1.411,7	ق	2012
100	27,93	0,04	4,17	2,26	2,21	15,84	22,15	25,37	%	
6.463,11	1.759,6	2,37	249,17	146,27	139,10	1.209,3	1.344,4	1.612,9	ق	2013
100	27,22	0,03	3,85	2,26	2,15	18,71	20,80	24,95	%	
7041,66	1.956,31	2,55	288,98	155,49	142,07	1.299,57	1.438,51	1.758,18	ق	2014
100	27,78	0,03	4,10	2,21	2,02	18,45	20,42	24,96	%	

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على: - نشریات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20،

22، و 23 الصادرة في الفترة 2003-2013، مرجع سابق.

- الجزائر، نشرية الديوان الوطني للإحصاء رقم 2015/709 الخاصة بالحسابات الاقتصادية للفترة 2000-2014، ص 17.

الملحق رقم (32): تطور بنية صادرات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014 (الوحدة: مليون دولار)

المجموع	سلع استهلاكية	ت. صناعية	ت. فلاحيه	م. ن. مصنعة	م. أولية	المحروقات	م. غذائية		
22.031	13	47	11	465	44	21.419	32	القيمة	2000
100,0	0,05	0,21	0,05	2,11	0,20	97,22	0,14	%	
19.132	12	45	22	504	37	18.484	28	القيمة	2001
100,0	0,06	0,23	0,11	2,63	0,19	96,61	0,15	%	
18.825	27	50	20	551	51	18.091	35	القيمة	2002
100,0	0,14	0,27	0,11	2,93	0,27	96,10	0,19	%	
24.612	35	30	1	509	50	23.939	48	القيمة	2003
100,0	0,14	0,12	0,00	2,06	0,20	97,27	0,20	%	
32.083	14	47	-	571	90	31.302	59	القيمة	2004
100,0	0,04	0,15	0,00	1,87	0,28	97,56	0,18	%	
46.001	19	36	-	651	134	45.094	67	القيمة	2005
100,0	0,04	0,08	0,00	1,41	0,29	98,04	0,14	%	
54.613	43	44	1	828	195	53.429	73	القيمة	2006
100,0	0,08	0,08	0,00	51,1	0,36	97,84	0,13	%	
60.163	35	46	1	993	169	58.831	88	القيمة	2007
100,0	0,06	0,08	0,00	1,64	0,28	97,80	0,14	%	
79.298	32	67	1	1.384	334	77.361	119	القيمة	2008
100,0	0,04	0,08	0,00	1,75	0,42	97,55	0,15	%	
45.194	49	42	-	692	170	44.128	113	القيمة	2009
100,0	0,11	0,09	0,00	1,52	0,37	97,65	0,25	%	
57.053	30	30	1	1.056	94	55.527	315	القيمة	2010
100,0	0,05	0,05	0,00	1,83	0,16	97,35	0,56	%	
73.489	15	35	-	1.496	161	71.427	355	القيمة	2011
100,0	0,02	0,04	0,00	2,15	0,22	97,08	0,48	%	
71.866	19	32	1	1.527	168	69.804	315	القيمة	2012
100,0	0,02	0,04	0,00	2,12	0,23	97,13	0,43	%	
65.917	17	27	-	1.610	109	63.752	402	القيمة	2013
100,0	0,02	0,04	0,00	2,44	0,16	96,71	0,60	%	
62.659	10	15	2	2.350	110	60.146	323	القيمة	2014
100	0,02	0,02	0,00	3,73	0,18	95,54	0,51	%	

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

www.dgpp-mf.gov.dz

- وزارة المالية، المديرية العامة للجمارك، www.douane.gov.dz 2014

الملحق رقم (33): أهم صادرات الجزائر من المنتجات خارج المحروقات للفترة 2004-2014. (الوحدة: مليون دولار أمريكي)

2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004		
1.105	966,62	909,17	836,01	558,44	311,79	470,62	351,9	82	314	257,5	ق	زيوت و مواد
39,33	48,00	41,57	40,54	36,60	29,25	24,30	26,42	6,93	34,63	82,97	%	مستخرجة من تقطير الزيت
610,30	283,16	481,21	371,73	195,95	147,00	287,17	164,8	160	156,7	120,5	ق	الشادر المنزوعة الماء
21,72	14,06	22,00	18,01	12,84	13,79	14,83	12,38	13,5	17,28	15,43	%	
-	-	-	-	-	83,00	188,02	169,2	101	154,6	84,1	ق	نفايات النحاس و الحديد
-	-	-	-	-	7,79	9,71	12,7	8,53	17,05	10,77	%	
-	-	14,85	19,05	61,42	36,76	53,35	62,00	81	38,05	25,4	ق	الزنك الخام
-	-	0,68	0,92	4,02	3,45	2,75	4,65	6,84	4,20	3,25	%	
55,38	30,42	49,03	41,75	27,62	40,89	22,55	17,99	31	33,87	22,4	ق	الكحول غير الحلقة وف حلقة
1,97	1,51	2,24	2,02	1,81	3,84	1,16	1,35	2,62	3,73	2,87	%	
53,36	31,42	36,04	39,14	43,39	45,76	45,33	30,26	25	28,96	27,7	ق	الهيدروجين
1,90	1,56	1,65	1,90	2,84	4,29	2,34	2,27	2,11	3,19	3,55	%	
38,35	29,85	24,71	23,37	22,65	14,03	-	-	20	-	18,9	ق	المور
1,36	1,48	1,13	1,31	1,48	1,34	-	-	1,69	-	2,42	%	
15,33	33,76	31,13	25,72	26,75	22,30	28,54	16,88	7	-	-	ق	المياه المعدنية و الغازية
0,55	1,68	1,42	1,25	1,75	2,09	1,47	1,27	0,59	-	-	%	
228,14	272,15	207,97	265,23	231,35	7,00	12,54	-	-	-	-	ق	سكر الشمندر و العجائن الغذائية
8,12	13,51	9,51	12,86	15,16	0,66	0,65	-	-	-	-	%	
95,96	95,57	152,88	128,34	43,96	75,83	135,14	57,08	-	20,87	18,3	ق	فوسفات الكالسيوم
3,41	3,41	6,99	6,22	2,88	7,11	6,98	4,24	-	2,30	2,34	%	
2.623	1.772	1907,0	1750,3	1211,5	784,36	1243,2	870,1	507	747,0	574,8	ق	المجموع الجزئي
98,34	87,98	87,19	84,88	79,39	73,57	64	65,32	42,82	82,36	73,59	%	
2.810	2014	2.187	2.062	1.526	1.066	1.937	1.332	1.184	907	781	ق	المجموع الكلي للصادرات
100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	%	

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20،

22، و 23 الصادرة في الفترة 2003-2013، مرجع سابق.

*- Algérie ,Ministère des Finances, Direction Générale des Douanes, Centre National de l'Informatique et des Statistiques, STATISTIQUES DU COMMERCE EXTERIEUR DE L'ALGERIE, Année 2014.

الملحق رقم (34): تطور بنية واردات الجزائر حسب مجموعات السلع للفترة 2000-2014 (الوحدة: %)

المجموع	سلع استهلاكية	ت. صناعية	ت. فلاحية	م. ن. مصنعة	م. أولية	م. طاقة	م. غذائية	القيمة	
9.173	1.393	3.068	85	1.655	428	129	2.415	القيمة	2000
100,0	15,18	33,44	0,92	18,04	4,66	1,40	26,32	%	
9.940	1.466	3.435	155	1.872	478	139	2.395	القيمة	2001
100,0	14,74	34,55	1,56	18,83	4,80	1,40	24,09	%	
12.009	1.655	4.423	148	2.336	562	145	2.740	القيمة	2002
100,0	13,77	36,84	1,23	19,46	4,68	1,21	22,82	%	
13.534	2.112	4.955	129	2.857	689	114	2.678	القيمة	2003
100,0	15,60	36,61	0,95	21,11	5,09	0,84	19,79	%	
18.308	2.797	7.139	173	3.645	784	173	3.597	القيمة	2004
100,0	15,28	38,99	0,94	19,91	4,28	0,94	19,65	%	
20.357	3.107	8.452	160	4.088	751	212	3.587	القيمة	2005
100,0	15,26	41,52	0,78	20,08	3,69	1,04	17,62	%	
21.456	3.011	8.528	96	4.934	843	244	3.800	القيمة	2006
100,0	14,03	39,74	0,45	22,99	3,93	1,14	17,71	%	
27.631	5.243	8.534	146	7.105	1.325	324	4.954	القيمة	2007
100,0	18,97	30,88	0,53	25,71	4,79	1,17	17,94	%	
39.479	6.397	13.093	174	10.014	1.394	594	7.813	القيمة	2008
100,0	16,20	33,16	0,44	25,36	3,53	1,50	19,79	%	
39.294	6.145	15.139	233	10.165	1.200	549	5.863	القيمة	2009
100,0	15,64	38,53	0,59	25,87	3,05	1,40	14,92	%	
40.473	5.836	15.776	341	10.098	1.409	955	6.058	القيمة	2010
100,0	14,42	38,98	0,78	24,95	3,48	2,36	14,97	%	
47.247	7.328	16.050	387	10.685	1.783	1.164	9.850	القيمة	2011
100,0	15,65	33,81	0,82	22,56	3,79	2,36	21,00	%	
50.376	9.997	13.604	330	10.629	1.839	4.955	9.022	القيمة	2012
100,0	19,84	27,00	0,65	21,10	3,65	9,83	17,91	%	
54.852	11.199	16.172	506	11.223	1.832	4.340	9.580	القيمة	2013
100,0	20,41	29,48	0,92	20,46	3,34	7,91	17,46	%	
58.330	10.287	18.906	657	12.740	1.884	2.851	11.005	القيمة	2014
100,0	17,63	32,41	1,13	21,84	3,23	4,89	18,87	%	

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على: - معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات، للفترة 2000-2014. في: www.dgpp-mf.gov.dz

[gov.dz](http://www.dgpp-mf.gov.dz)

- وزارة المالية، المديرية العامة للجمارك، 2014 www.douane.gov.dz

المطابق رقم (١٥)

Evolution de la Fiscalité ordinaire D.G. allouée à l'Etat et aux Collectivités Locales

En Milliards de D.A

PRODUITS	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Contributions Directes	82,34	99,20	113,77	125,53	145,23	168,37	240,29	259,48	331,83	462,78	559,41	686,41	862,40	822,76
Dont:														
IRG: Salariés	34,31	44,67	51,63	59,93	74,80	82,77	94,96	122,67	151,91	180,43	239,30	380,35	548,47	489,06
IRG: Non Salariés	15,72	18,03	19,13	19,86	21,20	22,83	26,88	35,91	41,98	48,54	58,27	54,82	59,82	68,41
IBS:	32,15	36,39	42,87	45,65	49,03	62,64	118,32	97,44	133,47	229,03	255,05	245,87	248,13	258,20
Enregistrement et Timbre	16,21	17,02	19,00	19,27	19,60	19,92	23,54	28,13	33,92	35,97	39,84	47,96	56,27	62,66
Excises/Chiffre d'Affaires	113,39	119,73	133,26	136,29	150,69	171,08	190,28	168,52	194,89	229,85	236,45	255,81	267,82	282,27
Dont:														
TVA Produits Pétroliers	11,18	10,50	10,30	10,02	9,28	9,41	7,12	12,97	10,89	9,77	9,09	6,76	1,95	0,03
TVA collectée à l'intérieure	48,24	54,23	66,91	68,97	83,16	95,30	114,48	123,95	154,57	189,98	190,88	205,17	213,22	234,11
S/TOTAL: TVA + IVA	61,54	66,20	77,22	78,99	92,44	104,71	121,60	136,92	165,46	199,75	199,97	211,93	215,17	234,17
TIC: Taxe Intérieure à la consommation	24,06	25,60	26,26	26,66	26,32	27,86	27,97	26,54	24,61	27,49	31,54	35,19	37,66	37,25
Dont: Tabac	22,78	23,17	23,87	24,39	22,93	24,24	24,74	23,36	21,35	22,24	26,10	30,11	32,10	31,67
Taxe/Produits Pétroliers	26,89	27,98	29,78	30,64	31,93	38,51	40,58	4,01	0,14	0,50	0,18	0,20	0,09	0,11
Autres Taxes (lubri., pneum.,...)	51,05	53,58	56,01	57,30	58,25	66,37	68,68	31,60	29,43	30,70	36,48	43,88	52,64	48,07
S/TOTAL TIC+TPP	0,54	0,44	0,72	0,75	0,68	0,84	0,98	0,88	1,19	1,07	1,33	1,46	1,55	3,34
Contributions Indirectes	3,34	2,57	2,30	2,11	2,23	2,85	3,56	4,01	4,99	6,20	6,52	7,56	7,94	8,11
Produits Divers Budget	225,02	239,01	269,13	283,95	318,42	362,76	459,85	461,02	586,82	735,62	933,64	998,20	1 192,27	1 179,7

المصدر: المديرية العامة للفرانك

١٤٢٠

Evolution des Recouvrements Affectés au Budget de l'Etat
(DGI, DOUANE et DOMAINE)

En Milliards de DA

PRODUITS	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Revenus Directs	82,34	99,20	113,77	125,53	145,23	168,37	240,29	259,48	331,83	462,78	559,41	686,41	862,40	822,78
Dont:														
IRG: Salariés	34,31	44,67	51,63	59,93	74,88	82,77	94,96	122,67	151,91	180,43	239,30	380,35	548,47	489,06
IRG: Non Salariés	15,72	18,03	19,13	19,86	21,20	22,83	26,88	35,91	41,98	48,54	58,27	54,82	59,82	68,44
IBS	32,19	36,39	42,87	45,65	49,03	62,64	118,32	97,44	133,47	229,03	255,05	245,87	248,13	258,29
Enregistrement et Timbre	16,21	17,02	19,00	19,27	19,60	19,61	23,54	28,13	33,92	35,97	39,84	47,95	56,27	62,69
Enregistrement	3,99	4,86	6,27	6,56	7,47	9,09	10,81	13,20	14,49	15,65	17,77	20,64	25,31	28,40
Timbre	12,24	12,17	12,74	12,71	12,13	10,52	12,73	14,93	19,43	20,32	22,07	27,31	30,96	34,29
Taxes/Chiffre d'Affaires	172,15	184,30	219,13	235,61	272,22	312,34	334,37	347,22	429,78	472,63	493,93	557,68	651,66	736,34
Dont:														
TVA/ Produits Pétroliers	11,18	10,50	10,30	10,02	9,28	9,41	7,12	12,97	10,89	9,77	9,09	6,76	1,95	0,06
TVA/ Intérieure	48,24	54,23	66,91	68,97	83,16	95,30	114,48	123,95	154,57	189,98	190,88	205,18	213,22	234,11
TVA/Importation	56,93	61,69	79,53	93,28	117,79	135,08	137,61	170,47	221,88	234,79	252,09	293,80	375,43	439,16
* TSA DOUANES	1,76	2,53					0,13	1,05	4,68	2,11	4,76	8,49	0,05	0,01
S/TOTAL TSA + TVA	120,24	130,41	156,74	172,28	210,23	239,79	259,21	307,39	387,34	434,54	452,06	505,74	590,65	673,34
TIC: Intérieure	24,99	25,68	32,52	32,59	30,05	33,75	34,43	34,68	37,36	35,26	36,69	43,09	45,59	51,14
Dont : Tabac	22,78	23,17	23,87	24,39	22,93	24,24	24,74	23,37	21,35	22,24	26,10	30,11	32,10	31,65
Taxe/Produits Pétroliers	26,92	28,21	29,86	30,75	31,94	38,80	40,60	4,10	0,40	0,72	0,42	0,36	0,53	1,18
*Autres Taxes (lubri., pneum.,...)							0,13	1,05	4,68	2,11	4,76	8,49	14,89	10,68
S/TOTAL TIC+TPP	51,91	53,89	62,38	63,34	61,99	72,55	75,16	39,83	42,44	38,09	41,87	51,94	61,02	63,00
Contributions Indirectes	0,54	0,44	0,72	0,75	0,68	0,85	0,98	0,88	1,19	1,07	1,33	1,45	1,85	3,34
Droits de Douanes	90,38	104,30	128,46	143,38	137,02	143,36	113,40	132,65	163,93	172,47	183,56	222,19	337,57	398,55
Produits Divers Budget	4,93	4,11	4,15	3,91	3,86	4,31	4,57	4,88	5,93	8,00	12,66	9,10	9,29	10,11
* DGI	3,34	2,57	2,30	2,11	2,23	2,85	3,56	4,01	4,99	6,20	6,52	7,56	7,94	8,18
* Douanes	1,59	1,55	1,85	1,80	1,63	1,46	1,01	0,87	0,94	1,80	6,14	1,54	1,35	1,93
Produits des Domaines	6,60	35,12	7,87	34,44	25,16	15,95	28,41	13,51	17,05	19,53	18,65	23,74	25,54	38,28
TOTAL PRODUITS BUDGETAIRE	375,15	444,49	493,09	532,88	603,77	663,75	745,56	786,75	983,63	1 172,45	1 309,37	1 546,52	1 944,58	2 072,09
Miscélité Pétrolière	1169,57	964,46	942,90	1284,97	1485,76	2267,84	2714,00	2711,85	4003,56	2327,67	2820,01	3829,74	4054,35	3678,13
Produits Fiscaux	720,00	840,60	916,40	836,06	862,20	899,00	916,00	973,00	1 715,40	1 927,00	1 501,70	1 529,40	1 519,04	1 615,90
FRR	449,57	123,86	26,50	448,91	623,56	1 368,84	1 798,00	1 738,85	2 288,16	400,67	1 318,31	2 300,34	2 535,31	2 062,23
TOTAL FISCALITE D'ETAT	1 093,15	1 285,09	1 409,49	1 398,94	1 465,97	1 563,79	1 661,56	1 759,75	2 699,03	3 099,45	2 811,07	3 077,92	3 463,62	3 687,99
TOTAL FISCALITE D'ETAT (y compris FRR)	1 542,72	1 408,95	1 435,99	1 847,85	2 089,53	2 932,63	3 459,56	3 498,60	4 987,19	3 500,12	4 129,35	5 378,26	5 998,93	5 750,22

الملحق رقم (36): توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب الولايات (المؤسسات الخاصة ذات الشخصية المعنوية).

الولاية	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 (س1)	2014
ادزار	1.718	1.886	2.076	2.366	2.554	2.731	2.925	3.123	3.048	3.196	3.289	3.403
الشلف	6.280	6.432	6.882	7.316	7.704	8.160	8.888	9.356	9.755	10.297	11.037	11.607
الأغواط	1.765	2.067	2.294	2.530	2.738	3.062	3.394	3.679	3.912	4.214	4.881	5.050
أم الوفاي	1.926	2.125	2.321	2.610	2.853	3.250	3.627	3.975	4.299	4.623	5.095	5.394
باتنة	4.034	4.443	5.033	5.912	6.659	7.537	8.432	9.149	9.866	10.679	11.512	12.418
بحاية	7.947	8.979	10.167	11.312	12.588	14.009	15.517	16.695	17.962	19.374	21.845	23.867
بسكرة	2.536	2.718	2.937	3.233	3.561	3.987	4.499	4.889	5.230	5.611	5.953	6.227
بشار	3.215	3.405	3.462	3.682	3.896	4.169	4.480	4.757	5.035	5.341	5.837	6.067
البليدة	6.549	7.243	7.838	8.511	9.349	10.240	11.250	12.059	12.938	14.073	15.648	17.013
البويرة	3.230	3.616	4.076	4.683	5.254	5.868	6.674	7.338	8.071	8.866	10.045	11.128
تمنراست	1.106	1.173	1.281	1.452	1.660	1.820	1.934	2.040	2.136	2.292	2.510	2.723
تسة	3.523	3.725	3.911	4.264	4.555	4.909	5.229	5.537	5.805	6.104	6.516	6.910
تلمسان	4.540	4.078	4.509	5.033	5.609	6.221	6.951	7.514	8.056	8.749	9.773	10.814
تيارت	3.517	3.787	3.978	4.286	4.685	5.013	5.350	5.631	5.926	6.225	6.520	7.055
تيزي وزو	10.950	12.003	13.170	14.434	16.045	17.840	19.785	21.481	23.109	24.754	27.139	29.531
الجزائر	25.331	27.640	30.257	32.872	35.296	38.096	41.006	43.265	45.636	48.419	52.797	56.641
الجلفة	3.041	3.329	3.715	4.080	4.386	4.793	5.242	5.635	5.959	6.477	7.058	7.512
جيجل	4.010	4.357	4.694	5.123	5.660	6.193	6.721	6.791	6.930	7.447	7.916	8.871
سطيف	8.120	8.914	9.968	11.088	12.289	13.555	14.960	16.096	17.154	18.730	20.606	22.090
سعيدة	2.412	2.540	2.648	2.847	3.042	3.282	2.745	2.117	2.279	2.464	2.806	2.825
سكيكدة	4.398	4.843	5.217	5.754	6.410	7.199	7.919	8.299	8.760	9.233	9.895	10.594
س. بلعباس	3.309	3.697	3.988	4.427	4.779	5.259	5.773	6.419	6.756	7.296	7.902	8.660
عنابة	5.823	6.218	6.660	7.233	7.766	8.299	8.933	9.508	10.041	10.670	11.499	12.117
قائمة	2.206	2.356	2.651	2.990	3.304	3.657	4.065	4.371	4.730	5.139	5.771	6.331
قسنطينة	6.361	6.859	7.499	8.439	9.291	10.243	11.049	11.781	12.561	13.450	14.652	15.854
المدينة	2.617	2.938	3.354	3.824	4.279	4.822	5.357	5.771	6.214	6.752	7.371	7.996
مستغانم	3.522	3.853	3.769	4.233	4.666	5.032	5.517	5.822	6.235	6.689	7.395	8.152
المسيلة	4.259	4.646	5.064	5.500	5.922	6.411	7.005	7.490	7.945	8.569	9.364	10.354
معسكر	4.522	4.700	4.933	5.151	5.352	5.593	5.839	6.057	6.274	6.620	7.212	8.143
ورقلة	2.618	3.002	3.433	3.931	4.350	4.879	5.487	6.020	6.549	7.027	7.489	7.783
وهران	14.474	15.223	16.227	17.255	18.363	19.643	16.204	17.323	18.370	19.692	21.722	24.431
البيض	1.119	1.213	1.307	1.416	1.527	1.685	1.835	2.020	2.149	2.232	2.363	2.612
إلزي	506	589	697	794	884	998	1.144	1.237	1.298	1.366	1.498	1.513
ب. بوغريغ	3.525	4.038	4.494	5.130	5.745	6.448	7.107	7.587	8.157	9.057	10.030	11.014
بومرداس	6.769	7.479	8.258	9.090	10.000	10.897	12.006	12.955	13.787	15.004	16.583	18.061
الطارف	2.093	2.236	2.433	2.616	2.789	2.983	3.241	3.476	3.591	3.928	4.235	4.617
تندوف	720	748	791	827	876	968	1.055	1.161	1.253	1.393	1.528	1.605
تيسمسيلت	1.507	1.673	1.826	1.937	2.048	2.178	2.399	2.512	2.108	2.031	2.273	2.190
الوادي	2.079	2.342	2.602	2.830	3.105	3.511	3.976	4.354	4.708	5.190	5.572	6.377
خنشلة	2.699	2.925	3.200	3.528	3.810	4.135	4.448	4.766	4.990	5.197	5.419	5.756
س. أهراس	2.599	2.693	2.897	3.158	3.359	3.691	3.936	4.133	4.197	4.349	4.604	4.907
تيزازة	6.261	7.143	8.111	9.149	10.243	11.526	13.093	14.434	15.672	16.969	19.097	21.068
ميلة	3.278	3.580	3.994	4.432	4.952	5.420	5.996	6.505	7.017	7.611	8.414	9.030
عين الدفلى	3.900	4.124	4.372	4.660	4.945	5.317	5.676	5.998	6.373	6.829	7.414	8.045
النعامة	1.451	1.603	1.792	1.937	1.913	1.877	2.019	2.140	2.198	2.305	2.530	2.765
ع. تيموشنت	2.405	2.606	2.861	3.078	3.343	3.627	3.924	4.186	4.332	4.544	4.807	5.141
غرداية	3.630	3.921	4.229	4.597	4.926	5.425	6.066	6.454	6.782	7.186	7.597	7.974
غليزان	3.549	3.741	3.965	4.274	4.616	4.929	5.224	5.413	5.608	5.854	6.192	6.693
المجموع	207.949	225.449	245.842	269.806	293.946	321.387	345.902	369.319	391.761	420.117	459.414	496.989

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على نشرات احصائيات المؤسسات ص م الصادرة عن الوزارة المعنية رقم 6، 12، 14، 16، 18، 20، 22، 23، 24، و 26 الصادرة في الفترة 2003-2015.

الملحق رقم (37): تطور توزيع المسجلين في السجل التجاري حسب الولايات (أشخاص طبيعية) للفترة 2003-2013 .

2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	3004	2003	
16.597	15.551	14.622	13.160	12.177	10.663	10.284	9.606	8.645	7.844	7.147	أدرار
34.231	33.223	32.102	30.269	30.115	27.056	26.239	23.743	21.723	19.473	18.053	الشلف
13.526	13.192	12.721	12.294	12.609	11.329	11.033	10.466	9.885	9.290	8.564	الأغواط
28.753	26.884	25.597	23.479	22.636	20.440	19.923	18.616	17.091	15.262	14.098	أم الوفاي
44.196	41.161	39.420	37.411	35.679	32.098	31.096	29.165	26.379	24.229	22.740	باتنة
53.452	51.039	49.004	44.377	40.915	35.993	34.485	32.363	30.279	27.374	25.043	بجاية
23.130	21.819	20.668	19.908	19.379	17.681	17.367	16.532	15.511	14.263	13.037	بسكرة
13.002	12.779	12.578	12.550	12.676	11.509	11.286	10.730	9.971	9.173	8.482	بشار
46.948	45.690	44.597	42.402	39.899	35.928	34.863	31.735	29.553	26.553	24.489	البلدية
27.735	25.976	24.520	22.513	21.470	18.788	18.154	16.977	15.445	13.938	12.786	البويرة
12.069	10.865	10.167	9.270	8.765	7.728	7.375	6.868	6.041	5.385	4.821	تمنراست
23.527	22.549	21.504	19.327	18.587	16.913	16.688	15.714	14.597	13.562	12.920	تسة
45.918	44.721	43.570	39.821	38.336	34.556	33.939	31.399	29.358	26.835	24.939	تلمسان
32.837	31.608	30.099	27.940	26.783	24.378	23.898	22.595	21.150	19.673	18.397	تيارت
65.172	61.261	56.760	53.315	50.223	44.233	42.675	38.510	35.131	31.105	28.609	تيزي وزو
165.979	159.168	152.066	142.870	134.869	120.572	117.057	109.421	100.781	92.124	84.315	الجزائر
23.723	23.043	22.539	21.616	20.563	18.718	18.367	14.112	16.363	15.345	14.355	الجللفة
30.243	29.105	27.864	26.219	25.260	22.832	22.391	21.147	19.639	18.135	16.737	جيجل
62.202	59.809	58.126	58.010	55.426	50.438	49.621	46.594	43.925	40.206	37.867	سطيف
16.086	15.491	14.599	13.098	12.969	11.443	11.050	10.324	9.687	8.935	8.363	سعيدة
37.592	35.982	34.981	33.164	31.719	28.546	27.650	26.006	23.903	21.628	20.046	سكسدة
31.768	30.196	29.173	25.464	24.044	21.713	21.131	19.813	18.347	16.505	15.196	س. بلعاس
33.716	33.598	32.660	29.539	28.215	25.122	24.463	22.053	20.781	19.226	17.885	عناية
23.525	23.056	22.172	18.378	17.533	15.862	15.395	14.374	13.395	12.082	11.057	قالمة
51.231	49.205	47.302	44.068	41.031	36.736	35.417	33.043	30.258	27.550	25.564	قسنطينة
31.225	30.213	29.252	27.149	25.392	22.456	21.537	19.668	18.599	17.086	15.807	المدية
26.546	25.075	23.436	21.603	20.571	18.601	18.049	16.711	15.373	14.049	13.032	مستغانم
36.818	35.238	33.062	31.022	32.143	29.199	28.643	27.279	25.681	23.497	22.057	المسيلة
34.352	32.853	31.062	27.746	26.652	24.119	23.579	22.048	20.512	18.414	17.047	معسكر
26.341	25.378	24.566	23.046	22.303	19.963	19.311	18.104	16.801	15.472	14.432	ورقلة
65.566	61.543	58.633	52.389	50.340	46.114	45.102	42.375	19.309	36.307	33.975	وهران
8.611	8.569	8.377	7.716	7.742	6.886	6.746	6.483	6.239	5.872	5.482	البيض
4.371	4.044	3.844	3.472	3.280	2.872	2.719	2.530	2.315	2.075	1.829	إلزي
27.635	26.533	25.270	24.204	24.825	22.634	21.892	20.855	19.427	17.839	16.460	ب. بوعربريج
37.242	35.872	34.168	32.494	30.461	26.632	25.500	23.483	21.547	19.429	17.481	بومرداس
20.582	19.873	18.727	15.966	15.178	13.698	13.354	12.437	11.6.0	10.515	9.623	الطارف
4.369	4.183	4.065	3.703	3.615	3.268	3.218	3.065	2.731	2.479	2.220	تندوف
10.447	10.248	9.736	8.027	7.990	7.125	7.140	6.751	6.360	5.885	5.512	تسمسيت
25.302	23.811	22.069	20.874	20.278	17.826	17.033	15.964	14.799	13.306	11.968	الوادي
14.929	14.175	13.535	11.227	11.227	10.285	10.235	9.718	9.242	8.611	8.111	خنشلة
18.572	17.871	17.321	15.098	14.165	12.496	11.980	11.089	10.304	9.481	8.817	س. أهراس
29.046	27.786	26.275	23.896	22.543	20.294	19.707	18.332	17.102	15.646	14.430	تيزازة
33.396	31.789	30.573	26.948	25.715	23.364	22.934	21.789	20.130	18.728	17.569	ميلة
25.435	24.357	23.233	21.534	21.472	19.208	18.705	17.423	16.288	14.928	13.670	عين الدفلى
10.674	10.472	10.328	9.663	9.594	8.714	8.651	8.146	7.637	7.149	6.604	النعامة
20.825	19.811	18.969	16.652	16.153	14.249	13.999	13.235	12.324	11.138	10.310	ع تموشنت
15.037	14.702	14.308	13.409	12.937	11.330	11.170	10.619	9.904	9.375	8.810	غرداية
27.545	26.689	26.040	23.914	24.130	22.003	21.749	20.384	19.234	17.705	16.491	غليزان
1.512.024	1.448.056	1.386.260	1.282.609	1.230.524	1.104.611	1.074.800	1.003394	931.326	850.840	787.247	المجموع

المصدر: تم إعداد الملحق بناء على إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري.

MF/DG/DOFR/STAT

المبلغ بكم (33) :

EVOLUTION DES COÛTS DES EXONERATIONS FISCALES
1999/2011
ANSEJ

En Millions de DA

ANNEE	TVA/F	IBS	VF	TAP	IF	IFGS	TOTAL
2000	4 221	90	63	252	3	3	4 632
2001	2 231	71	60	251	12	1	2 626
2002	2 207	137	39	197	2	1	2 583
2003	7 880	124	152	4 635	2	2	12 795
2004	2 539	120	39	247	3	1	2 949
2005	5 026	105	15	164	4	2	5 316
2006	4 550	111	5	160	1	1	4 837
2007	7 764	453	0	419	6	1	8 643
2008	6 866	318	0	416	1	5	7 406
2009	11 451	164	0	367	9	1	11 992
2010	20 006	222	0	258	0	0	20 486
2011	30 505	309	0	351	1	0	31 166
2012	47 502	353	0	724	2	6	48 597

(1) les Montants concernant les avantages ANSEJ sont compris dans les avantages ANDI;

il s'agit de l'année de la mise en place du dispositif ANSEJ.

المصدر: المراجعة العامة للبرائت

قائمة المصطلحات

قائمة المصطلحات

الانجليزية	العربية	الانجليزية	العربية
Investment climate	مناخ الاستثمار	Tax Policy	السياسة الضريبية
tax consciousness	الوعي الضريبي	investment	الاستثمار
tax compliance	الامتثال الضريبي	Tax incentives	الحوافز الضريبية
Tax transparency	الشفافية الضريبية	Tax holiday	الاجازة الضريبية
Tax Pressure	الضغط الضريبي	Differentiated rates	المعدلات التمييزية
Double taxation	الازدواج الضريبي	Tax credit	الائتمان الضريبي
Tax evasion	التهرب الضريبي	Tax exemption	الاعفاء الضريبي
Fiscal domicile	الموطن الضريبي	Capital gains	الأرباح الرأسمالية
Tax control	الرقابة الضريبية	Tax reduction	التخفيض الضريبي
Tax disputes	المنازعات الضريبية	.Tax amnesty	العفو الضريبي
Tax Competition	المنافسة الضريبية	Value added tax	الضريبة على القيمة المضافة
Tax coordination	التنسيق الضريبي	company profits tax	ضريبة أرباح الشركات
self-financing	التمويل الذاتي	Income-tax	ضريبة الدخل
External financing	التمويل الخارجي	.Property tax	ضريبة الأملاك
Leasing	التمويل التأجيري	.Environmental taxes	الضرائب البيئية
Investment decision	قرار الاستثمار	declining Depreciation	الاهتلاك المتناقص
Financing decision	قرار التمويل	Accelerated Depreciation	الاهتلاك المعجل
Real Regime	النظام الحقيقي	Free depreciation	الاهتلاك الحر
Simplified Regime	النظام المبسط	Small and medium-sized enterprises	المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
Number of payments	عدد مدفوعات الضرائب	Investment allowances	المسموحات الاستثمارية
Time to comply	وقت التعامل مع السلطات الضريبية	losses carrying	ترحيل الخسائر
Total Tax Rate (%)	إجمالي الضرائب كنسبة من الأرباح	Deductible costs	التكاليف القابلة للخصم
Paying Taxes	دفع الضرائب	effective tax rate	المعدل الفعلي للضريبة
Sales taxes	ضرائب المبيعات	nominal tax rate	المعدل الاسمي للضريبة
Consumption taxes	ضرائب الاستهلاك	Tax incidence	معدل الضريبة

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
أ - و	المقدمة العامة.
69 - 2	الفصل الأول: التعريف بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مكانتها الاقتصادية و أهميتها الاجتماعية.
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفهوم و خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و أهميتها الاقتصادية و الاجتماعية؛
3	المطلب الأول : مفهوم و خصائص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
13	المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
20	المبحث الثاني: مشكلات تنمية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
20	المطلب الأول: المشكلات غير المرتبطة بالسياسة الضريبية.
31	المطلب الثاني: المشكلات المرتبطة بالسياسة الضريبية.
43	المبحث الثالث: سياسات ترقية الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.
43	المطلب الأول : الإطار التشريعي.
53	المطلب الثاني : الإطار المؤسسي و التنظيمي.
65	المطلب الثالث : برامج و سياسات الدعم و التأهيل.
69	خلاصة الفصل.
119 - 71	الفصل الثاني: التعريف بالسياسة الضريبية و دورها في توجيه و ترشيد السياسة الاقتصادية للدولة.
71	تمهيد.
72	المبحث الأول : ماهية السياسة الضريبية.
72	المطلب الأول : مفهوم و مميزات و قواعد السياسة الضريبية.
76	المطلب الثاني : مؤشرات كفاءة السياسة الضريبية.
79	المبحث الثاني : أهداف السياسة الضريبية.
79	المطلب الأول: الأهداف المالية؛
82	المطلب الثاني : الأهداف الاقتصادية؛
93	المطلب الثالث : الأهداف الاجتماعية و السياسية.
96	المبحث الثالث : التحديات الدولية للسياسة الضريبية و أثرها على استخدامها محليا.
96	المطلب الأول : الضرائب على التجارة الإلكترونية.
107	المطلب الثاني : المنافسة الضريبية.
110	المطلب الثالث : التنسيق الضريبي.
119	خلاصة الفصل.
187-121	الفصل الثالث: دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه استثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
121	تمهيد
122	المبحث الأول : ماهية سياسة التحفيز الضريبي.
122	المطلب الأول : مفهوم و خصائص و أهداف سياسة التحفيز الضريبي؛

126	المطلب الثاني : العوامل المحددة لفعالية سياسة التحفيز الضريبي.
131	المبحث الثاني : أدوات التحفيز الضريبي.
131	المطلب الأول : الأدوات المباشرة للتحفيز الضريبي.
146	المطلب الثاني : الأدوات غير المباشرة للتحفيز الضريبي.
162	المبحث الثالث : فاعلية التحفيز الضريبي في توجيه و تشجيع الاستثمار بين الانصار و المعارضين.
162	المطلب الأول : الآراء المؤيدة لفاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار.
177	المطلب الثاني: الآراء المعارضة لفاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار.
182	المطلب الثالث : مرجعية الاختلاف حول فاعلية الحوافز الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار.
187	خلاصة الفصل.
268-189	الفصل الرابع: كفاءة النظام الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.
189	تمهيد.
190	المبحث الأول: منظومة الضرائب المطبقة على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.
190	المطلب الأول:الضرائب المباشرة.
217	المطلب الثاني:الضرائب غير المباشرة و الرسوم على حجم المعاملات.
226	المطلب الثالث:الضرائب و الرسوم البيئية.
231	المبحث الثاني: أشكال الرقابة و آليات الفصل في النزاعات في النظام الضريبي الجزائري.
231	المطلب الأول : أشكال الرقابة في النظام الضريبي الجزائري.
240	المطلب الثاني: آليات الفصل في النزاعات في النظام الضريبي الجزائري.
250	المبحث الثالث: صلاحية النظام الضريبي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.
250	المطلب الأول:تطور مؤشر دفع الضرائب في الجزائر؛
260	المطلب الثاني: التقييم العام للمناخ الضريبي في الجزائر، و تدابير اصلاحه.
268	خلاصة الفصل.
356-270	الفصل الخامس: كفاءة سياسة التحفيز الضريبي للاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.
270	تمهيد.
271	المبحث الأول:الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار القوانين الضريبية العامة.
271	المطلب الأول:الحوافز الممنوحة بحسب طبيعة القطاع الاقتصادي.
279	المطلب الثاني:الحوافز المشتركة بين القطاعات الاقتصادية.
289	المبحث الثاني:الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قوانين و هيئات ترقية الاستثمار.
289	المطلب الأول : الحوافز الممنوحة في إطار قوانين الاستثمار لسنوات ما بعد الاصلاح الضريبي لسنة 1991.
317	المطلب الثاني:الحوافز الممنوحة في إطار هيئات مرافقة و دعم الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة.
335	المبحث الثالث: تقييم منظومة الحوافز الضريبية و التدابير المقترحة لتفعيلها.
335	المطلب الأول: ملائمة القواعد التنظيمية و التقنية للضريبة مع أهداف سياسة التحفيز الضريبي.
339	المطلب الثاني:فعالية الخيارات المرتبطة بالحوافز الضريبية المستخدمة.

349	المطلب الثالث: التدابير المقترحة لتنفيذ دور سياسة التحفيز الضريبي في تحفيز و توجيه الاستثمار في م ص م.
356	خلاصة الفصل.
417-358	الفصل السادس: انعكاسات السياسة الضريبية على تطوير منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية مساهمتها في الاقتصاد الجزائري.
358	تمهيد.
359	المبحث الأول: تطور الاستثمار في منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.
359	المطلب الأول : السياق العام لحركية تطور منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.
370	المطلب الثاني: التوجه القطاعي و الجغرافي لاستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مدى توافقه مع الأولويات الاجتماعية و الاقتصادية.
379	المبحث الثاني: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري.
379	المطلب الأول: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تحقيق النمو و التنوع الاقتصادي .
397	المطلب الثاني: تطور مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التأثير على النمو و التركيب الهيكلي للإيرادات الضريبية.
417	خلاصة الفصل.
419	الخاتمة.
426	قائمة المراجع.
439	فهرس الجداول.
444	فهرس الأشكال
446	فهرس الملاحق
478	فهرس المصطلحات
480	فهرس المحتويات.

الملخص:

انطلاقاً من أهمية الاستثمار، و استناداً إلى حقيقة أن الدولة هي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ السياسات القادرة على تطويره و اتخاذ التدابير المساعدة على توفير بيئة الأعمال المناسبة له. حاولت هذه الدراسة تسليط الضوء على دور السياسة الضريبية في تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة للاعتبارين التاليين:

- أن السياسة الضريبية تتوفر على الكثير من الأدوات التي من شأنها المساهمة في تهيئة بيئة أعمال قادرة على جذب الاستثمارات الصغيرة و المتوسطة و ضمان استمرارية نشاطها، لكون الضريبة تعد من أكبر العقبات التي تواجه المشروعات الاستثمارية بوجه عام و الصغيرة و المتوسطة منها على وجه الخصوص، كما أنها من أهم مكونات بيئات الأعمال و مؤشرات تقييم صلاحيتها.

- أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أصبحت في الوقت الحالي أداة تنمية اقتصاديات دول العالم، و ليس أدل على ذلك من نسبتها المرتفعة من النسيج المؤسساتي لمعظم الدول، فضلاً على التزايد المسجل في وزنها الاقتصادي و الاجتماعي، و الذي يتجلى في تزايد نسبة مساهمتها في الناتج المحلي الخام و القيمة المضافة و توفير فرص العمل، و من ثم ارتفاع مساهمتها في تحقيق الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمعات، على نحو مستدام و عادل بين الأقاليم المختلفة .

و استندت الدراسة على استعراض التجربة الجزائرية التي اعتمدت بشكل كبير على السياسة الضريبية قصد تهيئة بيئة أعمال جاذبة للاستثمارات الصغيرة و المتوسطة، لمحاولة تقييم مدى نجاح هذه السياسة في توفير بيئة أعمال ضريبية مناسبة لترقية هذا النوع من الاستثمارات و بالشكل الذي يساهم في ترقية مساهمتها في الاقتصاد الوطني.

و قد انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج حول الدور الذي يمكن أن تقوم به السياسة الضريبية في مجال تحفيز و توجيه الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و الكيفية التي استخدمت بها أدوات هذه السياسة في الجزائر و ما أفضت اليه من نتائج. كما قدمت مجموعة من المقترحات قصد تلافي جوانب القصور التي رافقت تطبيق هذه السياسة و كانت سبباً في الحد من فعاليتها في تحقيق أهدافها.

الكلمات الدالة: السياسة الضريبية، الحوافز الضريبية، معدل الضريبة، المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الاستثمار.

Abstract :

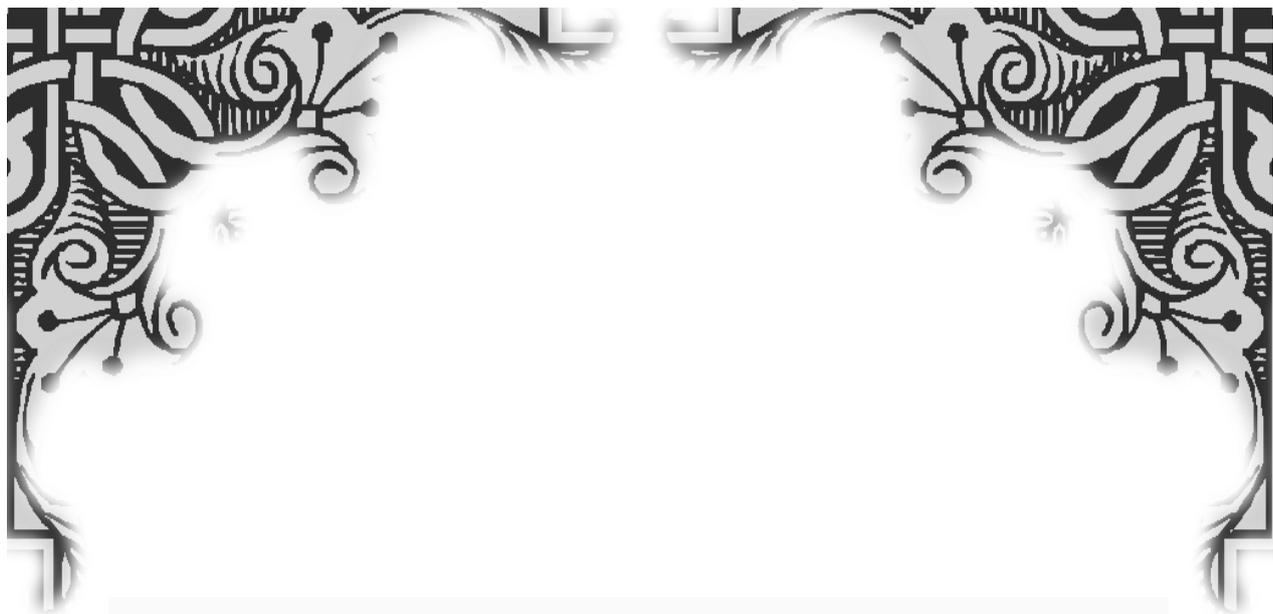
Given the importance of investment, and based on the fact that the state is responsible for the preparation and implementation of policies to develop and take measures to help it provide the appropriate business environment. This study attempted to shed light on the role of tax policy in stimulating and directing investment in small and medium-sized enterprises for the following considerations:

- tax policy possesses a lot of tools that will be able to attract small and medium-sized investments and ensure the continuity of its business environment, the fact that the tax is one of the biggest obstacles facing investment projects, as it is one of the most important indicators evaluating business environments.
- That SMEs have become at the present time locomotive economies of most countries of the world, and not least because of the high percentage of institutionalized tissue for most countries, as well as growing in economic and social weight, and that is reflected in the increasing proportion of its contribution to the Gross Domestic Product, value-added, job creation, and then rise from its contribution to the achievement of economic and social well-being of communities, in a sustainable and equitable way between different regions.

the study is based on a review of the Algerian experience, which greatly relied on tax policy in order to create a attractive business environment for small and medium-sized investments, to try to assess the success of this policy in providing an environment suitable to upgrade small and medium enterprises system in a manner that contributes to the development of the Algerian economy in the tax business environment and sustainable growth.

The study ended with a set of conclusions about the role of tax policy that can play in the field to stimulate and guide investment in small and medium-sized enterprises, and the manner the tools of this policy were used in Algeria and what results, It also presented a set of proposals in order to avoid shortcomings that accompanied the application of this policy and was the cause of the reduction of its effectiveness in achieving its objectives.

Key-words : Tax Policy, Tax incentives, Tax incidence, Small and medium-sized enterprises, investment.



مِنْ خَلْقِ اللَّهِ

